

BAZELE CONTABILITĂȚII

**Prof. univ. dr. IRINA
PROTOPOESCU**

CUPRINS

Cap 1 Introducere in contabilitate

- 1.1 Definitia si scopul contabilitatii;
- 1.2 Utilizatorii informatiei contabile;
- 1.3 Profesia contabila si reglementarea contabila.

Cap 2 Rapoartele financiare si comunicarea informatiilor contabile

- 2.1 Situatiile financiare-obiective, structura;
- 2.2 Bilantul – Situatia pozitiei financiare a intreprinderii;
- 2.3 Contul de profit si pierdere- performanta intreprinderii;
- 2.4 Modificari bilantiere.

Cap 3 Sistemul de contabilitate in partida dubla

- 3.1 Contul- definitie si elemente componente;
- 3.2 Clasificarea conturilor. Planul de conturi general;
- 3.3 Reguli de functionare a conturilor;
- 3.4 Analiza contabila a tranzactiilor;
- 3.5 Registrele contabile;
- 3.6 Balanta de verificare.

Cap 4 Recunoasterea in contabilitate a tranzactiilor si a evenimentelor de baza

- 4.1 Reguli de functionare a conturilor de active;
- 4.2 Reguli de functionare a conturilor de capitaluri proprii;
- 4.3 Reguli de functionare a conturilor de datorii;
- 4.4 Reguli de functionarea a conturilor de cheltuieli, venituri si rezultat.

Cap 1 INTRODUCERE IN CONTABILITATE

1.1 Definitia si scopul contabilitatii

Ce este contabilitatea?

Construirea unei definiții a contabilității nu este un lucru foarte ușor. Contabilul are un câmp de acțiune destul de variat. Astfel, el poate fi implicat în elaborarea unui set de înregistrări pentru o întreprindere mică, în scopul determinării profitului lunar, dar poate fi implicat și în elaborarea unui set de situații financiare pentru o companie multinațională, ceea ce presupune o implicare mult mai mare.

Ca urmare, putem defini contabilitatea astfel:

Contabilitatea este un set de teorii, concepte și tehnici prin care date financiare sunt transformate în informații necesare raportării, planificării, controlului și luării de decizii.

Prin extensie, putem spune că multe discipline au la bază teorii și concepte proprii. Nici contabilitatea nu face excepție. Fundamentul celor mai multe proceduri și metodologii contabile este format din concepte de bază și practici care sunt general acceptate de către profesia contabilă. Pornind de la aceste principii și practici, au fost dezvoltate numeroase tehnici pentru implementarea lor. Contabilitatea folosește aceleași tehnici pentru a reflecta tranzacțiile financiare ale unei firme multinaționale, dar și pentru cele ce aparțin unei asociații familiale. În acest sens, contabilitatea este cea care crează informații pertinente, care să fie folosite de toți utilizatorii de informație contabilă.

Prima definiție a fost dată contabilității de către italianul Luca Paciolo în tratatul său de matematică - „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalita”, publicat în anul 1494 la Veneția și care cuprindea și o descriere a practicilor negustorilor italieni, între care și cea a contabilității în partidă dublă.

În concepția acestuia, obiectul de studiu al contabilității este: *„tot ceea ce aparține negustorului, avere mobilă și imobilă, precum și toate afacerile sale mari și mărunte, în ordinea în care au avut loc”.*

Fiecare mișcare intervenită în masa averii și implicit a capitalului este reprezentată ca un raport între DEBITOR (persoana

care primește o valoare) și CREDITOR (persoana care avansează acea valoare).

Ca rezultat al acestei judecăți, Luca Paciolo este autorul primului principiu fundamental al contabilității, considerat de unii autori drept teorie a contabilității (principiul dublei reprezentări).

Contabilitatea este o disciplină cu rol informațional. Aceasta studiază efectele tranzacțiilor economice și ale altor evenimente asupra situației economice și financiare, precum și asupra performanței unei entități contabile, în scopul informării utilizatorilor interni și externi. Aceste informații formează baza pentru evaluarea organizației de către un ansamblu de utilizatori din interiorul și din exteriorul unei organizații. Dintre diferitele tipuri de organizații (întreprinderi comerciale, fundații și asociații non-profit, diferite instituții publice etc.), acest curs este destinat întreprinderilor al căror scop este obținerea profitului.

Contabilitatea financiară („financial accounting”) are ca obiect măsurarea și evaluarea tranzacțiilor care au loc între întreprindere și mediul exterior. Astfel, contabilitatea financiară este cea mai importantă modalitate de raportare a informațiilor despre poziția financiară și despre rezultatele întreprinderii.

Contabilitatea managerială („managerial accounting”) are ca obiect producția și comunicarea de informații interne privind performanța întreprinderii, de exemplu informații despre costul și profitabilitatea fiecărui produs sau despre diferitele părți componente ale întreprinderii.

Ecuatia fundamentală a contabilității este:

$$\text{ACTIV} = \text{CAPITAL PROPRIU} + \text{DATORII}$$

Caracteristicile calitative sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare. Cele patru caracteristici calitative principale sunt inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.

1. **Inteligibilitatea** presupune ca informațiile furnizate de situațiile financiare trebuie să fie înțelese de utilizatori.

2. **Relevanța**. Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie relevante pentru luarea deciziilor de către utilizatori. Relevanța informației este influențată de natura sa și de pragul de semnificație.

3. **Credibilitatea**. Informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte.

4. **Comparabilitatea**. Utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei entități în timp, pentru a identifica tendințele în

poziția financiară și performanțele sale. De asemenea utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale diverselor entități, pentru a le evalua poziția financiară și performanța.

Pentru ca informația să fie relevantă și credibilă, sunt necesare următoarele:

- informația să fie oportună pentru luarea deciziilor de către utilizatori;
- beneficiile de pe urma informației să depășească costul acesteia;
- să se stabilească un echilibru între caracteristicile calitative ale informației financiare.

Forme de organizare a entităților

Conform Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale există 5 tipuri de societăți: *Societatea în nume colectiv* (SNC), *Societatea în comandită simplă*, *Societatea în comandită pe acțiuni*, *Societatea cu răspundere limitată* (SRL), *Societatea pe acțiuni* (SA).

Pe lângă aceste categorii de entități definite de legea 31 / 1990 există și alte tipuri de organizări ale activităților lucrative, precum și alte tipuri de entități care au obligația de a emite situații financiare. Printre acestea, deși nu fac obiectul cursului nostru, amintim: Persoanele fizice autorizate (PFA), Instituțiile publice, Instituții de credit, Organizații non profit, alte entități.

1.2 Utilizatorii informației contabile

Produsul cel mai important al contabilității este raportarea financiară și întocmirea situațiilor financiare. Rolul situațiilor financiare este să prezinte *poziția financiară* (prin componenta numită bilanț), *performanțele* (prin componenta numită cont de profit și de pierdere) și *fluxurile de numerar* (prin componenta numită situația fluxurilor de numerar) ale unei entități care raportează, încercând să satisfacă nevoia informațională a unei largi categorii de utilizatori, interesați de situația financiară a unei afaceri.

Fiecare întreprindere trebuie să furnizeze informații despre activitatea sa pentru că există grupuri diverse de utilizatori care sunt interesate de aceste informații privitoare la situațiile sale financiare. Trebuie să ne facem o idee despre *categoriile de persoane* care au nevoie de informații despre firmă. În plus, ar trebui să știm ce *tip de informații* dorește fiecare categorie în parte.

a) **Managerii** firmelor sunt persoanele însărcinate de proprietarii firmei să supravegheze zi de zi activitatea acesteia. Ei au nevoie de informații atât despre situația financiară curentă cât și despre

previziunile pe următoarele perioade. Acest lucru îi poate ajuta să conducă afacerea cât mai eficient și să efectueze un control efectiv asupra întreprinderii, în vederea luării celor mai bune decizii.

b) **Acționarii** (investitorii) vor dori să evalueze performanțele manageriale ale echipei pe care a angajat-o. Ei vor dori să știe cât de profitabilă este activitatea managerilor și cât de mult profit își pot permite să retragă din firmă în orice moment. Totodată, au nevoie de informații pentru a putea să decidă dacă mai merită să păstreze acțiunile în această firmă sau să le vândă.

c) **Partenerii comerciali** care includ furnizorii de bunuri ai companiei și clienții care cumpără bunuri sau servicii de la firmă. *Furnizorii* vor dori să știe dacă firma are capacitatea de a-și plăti obligațiile; *clienții* au nevoie să știe dacă firma este o sursă sigură care să le furnizeze bunurile și dacă nu există pericolul de a intra în lichidare.

d) **Furnizorii de fonduri** ai firmei pot include băncile sau alte instituții de credit. Băncile vor să se asigure că firmele sunt capabile să își plătească dobânzile și să restituie sumele împrumutate.

e) **Autoritățile fiscale** vor să cunoască informații despre profitul firmei în vederea evaluării impozitelor și taxelor datorate de companie.

f) **Angajații** au dreptul la informații despre situația financiară, pentru că mărimea salariului, a pensiilor și a altor avantaje, precum și cariera lor viitoare depind de aceasta.

g) **Analistii financiari și brokerii** au nevoie de informații pentru clienții lor. De exemplu, un broker are nevoie de informații pentru a-și informa investitorul despre numărul și valoarea acțiunilor, despre profitabilitatea firmei, despre modalitățile de recuperare a investiției, etc.

h) **Guvernul și instituțiile sale** manifestă interes în alocarea resurselor publice (subvenții) și, totodată vor dori informații și pentru a le furniza instituțiilor de statistică.

i) **Publicul.** Întreprinderile influențează publicul în feluri diferite. De exemplu, întreprinderile pot avea o contribuție substanțială la economia locală, prin furnizarea de forță de muncă și prin folosirea de contracte cu furnizorii locali. Un alt factor important este efectul pe care îl are întreprinderea asupra mediului, de exemplu referitor la poluare.

1.3 Profesia contabilă și reglementarea contabilă

➤ **Profesia contabilă** din țara noastră este compusă din:

- CECCAR - Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
- CAFR - Camera Auditorilor Financiari din România

Expertii contabili sunt cei ce asigură servicii de contabilitate societăților comerciale. Mai mult, orice entitate trebuie să aibă situațiile financiare semnate fie de un director economic (sau contabil șef) cu studii economice superioare fie de un expert contabil autorizat CECCAR (sau de o firmă de contabilitate autorizată CECCAR).

Auditorii financiari sunt organizați într-o profesie distinctă și sunt cei ce își exprimă o opinie despre situațiile financiare, dacă ele reflectă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței și fluxurile de capital ale entității.

➤ **Reglementarea contabilă:** În prezent, reglementările referitoare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare individuale pentru societățile comerciale din România sunt prezentate prin *OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și Legea 82/1991*.

CAP 2 Rapoartele financiare si comunicarea informatiilor contabile

2.1 Situațiile financiare și comunicarea informațiilor contabile: obiective, structura

IASB - organismul de reglementare a standardelor de contabilitate - statuează prin Cadrul său general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare că *obiectivul situațiilor financiare este furnizarea de informații despre **poziția financiară, performanțele și modificările intervenite în poziția financiară a întreprinderii, care sunt utile unui număr larg de utilizatori în luarea deciziilor economice.***

Situațiile/rapoartele financiare au rolul de a prezenta o imagine asupra activității întreprinderii la sfârșitul exercițiului financiar contabil. Acestea pot avea fie 3 fie 5 componente.

Persoanele juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre următoarele trei criterii mărime : total active peste 3.650.000 euro; cifră de afaceri netă peste 7.300.000 euro ; număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar peste 50, întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț,
- cont de profit si pierdere,
- situația modificărilor capitalului propriu,
- situația fluxurilor de numerar,
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime prevăzute anterior întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat,
- cont de profit și pierdere,
- note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de numerar.

Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii entității pentru întocmirea situațiilor financiare anuale potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene

2.2 Bilanțul - Situația poziției financiare a întreprinderii

Definiție

Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene definește bilanțul ca fiind „*documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu ale entității la sfârșitul exercițiului financiar [...]*”.

În bilanț regăsim elemente de active, datorii și capitaluri proprii care sunt grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate. Bilanțul prezintă poziția (situația) financiară a unei întreprinderi la un moment dat.

De regulă bilanțul se face pentru un exercițiu financiar care în România are 12 luni și coincide cu anul calendaristic. Totuși, în cazul în care entitatea începe sau termină activitatea în cursul anului, exercițiul financiar va fi mai scurt. De asemenea există posibilitatea ca pentru societățile care aparțin unor grupuri de societăți și au acționarii în străinătate, să se opteze pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic.

Elemente componente

Definițiile pe care OMFP 3055 / 2009, în conformitate cu prevederile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, le dă elementelor componente ale situațiilor financiare sunt:

a) **un activ** reprezintă *o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate*. Un activ este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci când este probabilă

realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate si activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil; *Beneficiile economice* se referă la capacitatea activelor de a se transforma în numerar (de exemplu prin vânzare) sau de a reduce ieșirile de numerar (de exemplu o nouă tehnologie de fabricație care conduce la micșorarea costurilor).

b) **o datorie** reprezintă o *obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute si prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice*. O datorie este recunoscută în contabilitate si prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ieșire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente si când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil; *Ieșirea de beneficii economice* pentru decontarea unei datorii presupune plata în numerar, transferul de alte active, prestarea de servicii sau înlocuirea prezentei datorii cu o alta.

c) **capitalurile proprii** reprezintă *interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale*.

Formatul bilanțului

În cadrul reglementărilor contabile în vigoare în România, este prevăzută următoarea structură a activului bilanțier, elementele fiind prezentate *în ordinea crescătoare a gradului de lichiditate*: (A) active imobilizate, (B) active circulante, (C) cheltuieli în avans.

Gradul de lichiditate indică capacitatea unui activ de a se transforma în bani.

Bilanțul poate fi reprezentat sub două forme: format orizontal (sau tip cont; este un format utilizat exclusiv în scopuri didactice) și format vertical (tip listă, formatul oficial prevăzut de reglementările contabile din țara noastră)

Formatul tip orizontal, cu scop pur didactic arată așa:

BILANȚ întocmit la 31 decembrie anul N

ACTIVE	AN N-1	A N N	CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII	AN N-1	AN N
--------	-----------	-------------	----------------------------------	-----------	---------

A. ACTIVE IMOBILIZATE Imobilizări necorporale Imobilizări corporale Imobilizări financiare			A. CAPITAL PROPRIU, din care: Capital social Prime de capital Rezerve Rezultat		
B. ACTIVE CIRCULANTE Stocuri Creanțe Investiții financiare pe termen scurt Casa și conturile la bănci			B. PROVIZIOANE C. DATORII D. VENITURI ÎN AVANS		
C. CHELTUIELI ÎN AVANS					
TOTAL ACTIV (A+B+C)			TOTAL CAPITAL ȘI DATORII (A+B+C+D)		

Egalitatea fundamentală a acestui tip de bilanț este :

$$\text{Activ} = \text{Capitaluri proprii} + \text{Datorii}$$

Formatul tip vertical prevăzut de OMFP 3055/2010 arată așa:

BILANȚ
întocmit la 31 decembrie anul N

	Anul N-1	Anul N
A. Active imobilizate		
I. Imobilizări necorporale		
II. Imobilizări corporale		
III. Imobilizări financiare		
B. Active circulante		
I. Stocuri		
II. Creanțe		
III. Investiții pe termen scurt		
IV. Casa și conturi la bănci		
C. Cheltuieli în avans		
D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an		
E. Active circulante nete/datorii curente nete		
F. Total active minus datorii curente		
G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an		
H. Provizioane		
I. Venituri în avans		
J. Capital și rezerve		

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat si capitalul nevărsat)		
II. Prime de capital		
III. Rezerve din reevaluare		
IV. Rezerve		
V. Profitul sau pierderea reportat(ă)		
VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar		

Egalitatea fundamentală a acestui tip de bilanț este :

$$\text{Activ} - \text{Datorii} = \text{Capitaluri proprii.}$$

Vom începe explicațiile cu elementele de activ.

A. ACTIVELE IMOBILIZATE reprezintă active generatoare de beneficii economice viitoare si deținute pe o perioadă mai mare de un an în scopul desfășurării activităților entității și care nu se consumă la prima utilizare. Activele imobilizate cuprind trei grupe: (I) imobilizări necorporale, (II) imobilizări corporale și (III) imobilizări financiare.

I. Imobilizările necorporale (numite și active intangibile) sunt active identificabile, nemonetare, fără suport material si deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative. Pentru a putea fi recunoscută, o imobilizare necorporală trebuie să fie identificabilă, adică:

- a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate si vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau
- b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi si obligații.

În structura imobilizărilor necorporale sunt incluse:

- A cheltuielile de constituire;
- B cheltuielile de dezvoltare;
- C concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile si activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- D fondul comercial;
- E alte imobilizări necorporale;
- F avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale; si
- G imobilizările necorporale în curs de execuție.

A Cheltuielile de constituire sunt ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități și putem enumere: taxe si alte cheltuieli de

înscrisere și în matriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, precum și alte cheltuieli de această natură.

Deși cheltuielile de constituire nu îndeplinesc condițiile pentru a fi active (nu au potențialul de a genera beneficii economice), totuși entitățile pot include cheltuielile de constituire la "Active" (se spune că le „imobilizează”). În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani. În situația în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

B Cheltuielile de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

Cheltuiala de dezvoltare se recunoaște dacă, și numai dacă, entitatea poate demonstra îndeplinirea a șase condiții enunțate de OMFP 3055 / 2009 (practic, sintetizând, fezabilitatea tehnică, utilitatea, capacitatea de a obține beneficii de pe urma proiectului dezvoltat):

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare. În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

C Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport (asimilată valorii juste).

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului.

Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

D Fondul comercial se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate. Fondul comercial generat intern nu se recunoaște ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil și nici nu

decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate, care să poată fi evaluată credibil la cost.

Fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani dar poate fi utilizată o durată mai mare cu condiția să existe justificare.

E Avansuri acordate furnizorilor de imobilizări necorporale cuprind avansurile acordate furnizorilor pentru achiziția viitoare de de imobilizări necorporale.

F Alte imobilizări necorporale cuprind programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri.

Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul "Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

G Imobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei.

II. Imobilizările corporale (numite active fixe sau active tangibile) reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Caracteristica principală a imobilizărilor corporale este aceea că ele nu se consumă integral într-un ciclu de producție, ci își pierd treptat din valoare. Această pierdere de valoare, depreciere, se regăsește în contabilitate sub forma amortizărilor.

Valoarea amortizabilă a imobilizărilor este alocată sistematic pe durata de viață utilă a activului corporal, prin alegerea unei metode de amortizare care să reflecte ritmul în care beneficiile economice sunt consumate de către întreprindere (metoda lineară, metoda degresivă, metoda unităților de producție). Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Imobilizările corporale și cele necorporale (cu mici excepții) sunt singurele active care se amortizează pe durata estimată de viață utilă (practic pe durata de utilizare estimată de către entitate). Totuși terenurile, imobilizările în curs de execuție și avansurile pentru imobilizări nu se amortizează.

Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă determinată de administratori sau persoanele care au obligația gestionării entității, pe baza duratelor de viață utilă ale acestora.

Imobilizările corporale cuprind:

- a. terenuri si construcții;
- b. instalații tehnice si masini;
- c. alte instalații, utilaje si mobilier;
- d. avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale si
- e. imobilizări corporale în curs de execuție.

Terenurile si clădirile sunt active separabile si sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună.

Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză.

Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

III. Imobilizările financiare (investiții financiare pe termen lung) cuprind:

1. valorile financiare investite de întreprindere pe termen lung în capitalul altor societăți, sub formă de **titluri de valoare** (acțiuni și obligațiuni), în scopul obținerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor. Acele titluri de valoare care asigură întreprinderii deținătoare exercitarea controlului în gestiunea întreprinderii emitente de titluri poartă denumirea de **titluri de participare**.

2. **creanțe financiare imobilizate**, care includ:

- împrumuturile acordate pe termen lung terților, pentru care întreprinderea percepe dobânzi;
- garanțiile depuse de întreprindere la terți în vederea garantării bunei execuții a unor obligații;
- depozitele bancare pe perioade mai mari de 12 luni.

B. ACTIVELE CIRCULANTE reprezintă bunurile și valorile care se utilizează pe o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii și, în general, participă la un singur circuit economic, modificându-și în permanență forma. Reglementările contabile în vigoare definesc activul circulant ca o resursă care (1) se așteaptă să fie realizată sau este deținută pentru consum sau vânzare, în cursul normal al ciclului de exploatare; sau (2) este deținut, în principal, în scopul comercializării sau pe termen scurt și se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau (3) reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată. În structura activelor circulante se includ (I) stocuri, (II) creanțe, (III) investiții financiare pe termen scurt și (IV) casa și conturi la bănci.

I. Stocurile reprezintă ansamblul bunurilor și serviciilor din cadrul întreprinderii deținute fie pentru a fi vândute în aceeași stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție, fie pentru a fi consumate la prima lor utilizare.

Reglementările din Standardele Internaționale de Contabilitate definesc stocurile astfel: Activele (1) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității; (2) în curs de producție în vederea vânzării în condițiile prezentate la (1); sau (3) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În sfera stocurilor se includ:

- (1) materii prime și materiale consumabile
- (2) producția în curs de execuție
- (3) produse finite și mărfuri
- (4) avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanțele (numite și valori în curs de decontare) reprezintă valorile avansate temporar de întreprindere terților (persoane fizice sau juridice) pentru care urmează să primească un echivalent (o sumă de bani sau un serviciu). Persoanele fizice și juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea echivalentul corespunzător sunt denumite generic *debitori*.

Debitorii întreprinderii sub forma creanțelor din vânzări de bunuri și prestări de servicii proprii activității de exploatare a întreprinderii sunt delimitați prin structura de *clienți și conturi asimilate*.

În structura creanțelor se includ:

- (1) creanțe comerciale (clienții, efectele de primit)
- (2) creanțe în cadrul grupului
- (3) creanțe din interese de participare
- (4) alte creanțe
- (5) creanțe privind capitalul subscris și nevărsat.

III. Investițiile financiare pe termen scurt (numite și titluri de plasament sau valori de trezorerie) reprezintă valorile financiare investite de întreprindere în vederea realizării unui câștig pe termen scurt. În structura investițiilor financiare pe termen scurt se includ

- (1) acțiuni proprii
- (2) alte investiții financiare.

IV. Casa și conturile la bănci sunt reprezentate de valorile care îmbracă efectiv forma de bani, fiind separate disponibilitățile în devize de cele în lei.

În structura disponibilităților se includ:

- (1) conturi la bănci
- (2) casa
- (3) acreditive
- (4) avansurile de trezorerie

C. CHELTUIELILE ÎN AVANS reprezintă valorile ce asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a cheltuielilor care îi sunt proprii. În structura lor se includ cheltuielile înregistrate în avans.

Normele contabile românești prevăd următoarea structură a surselor de finanțare delimitată în patru categorii, *în ordinea crescătoare a gradului de exigibilitate a acestora*: (A) capital și rezerve B) provizioane (C) datorii și (D) venituri în avans.

A. CAPITALUL ȘI REZERVELE (numit și capital propriu) reprezintă sursele de finanțare stabile de care dispune o întreprindere. Alături de creditele pe termen lung, capitalurile proprii fac parte din categoria capitalurilor permanente. În structura capitalului propriu se cuprind: (I) capital, (II) prime de capital, (III) rezerve din reevaluare, (IV) rezerve, (V) rezultatul reportat, (VI) rezultatul exercițiului.

I. Capitalul este reprezentat de aportul în bani sau bani și natură al proprietarilor. Capitalul se diferențiază în *capitalul subscris nevărsat* și *capitalul subscris vărsat*.

- *Capitalul subscris nevărsat* reprezintă capitalul pe care proprietarii s-au angajat să-l pună la dispoziția întreprinderii.
- *Capitalul subscris vărsat* reprezintă partea din capitalul subscris care a fost, fizic, depusă de către proprietari la dispoziția întreprinderii.

Capitalul se constituie la înființarea întreprinderii, se modifică pe parcursul desfășurării activității, prin creșteri sau micșorări de capital și se lichidează o dată cu desființarea întreprinderii. Valoarea inițială a acțiunilor poartă numele de *valoare nominală*.

II. Primele de capital reprezintă surse generate de operații de creștere a capitalului prin noi emisiuni de acțiuni, fuziune sau aport în natură. Primele de emisiune și de aport în natură se creează ca diferență între prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală a acțiunilor (mai mică). Noile acțiuni emise trebuie să aibă aceeași valoare nominală, pentru a conferi acționarilor aceleași drepturi.

III. Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile de valoare create prin reevaluarea activelor imobilizate, ca diferență dintre valoarea (mai mare) rezultată în urma acestei operațiuni și valoarea înregistrată în contabilitate a elementelor de activ (mai mică). **IV.**

Rezervele sunt surse constituite anual din profitul întreprinderii, în limitele prevăzute de reglementările în vigoare, de statutele societăților comerciale sau conform deciziei adunării generale a acționarilor sau asociaților. În structura lor se includ: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve pentru acțiuni proprii și alte rezerve.

V. Rezultatul reportat reprezintă rezultatul financiar sau partea din rezultat a cărei afectare financiară a fost amânată de adunarea generală a acționarilor. Rezultatul reportat poate fi pozitiv, cazul

beneficiilor nerepartizate, sau negativ, adică pierderi constatate la închiderea exercițiilor anterioare, neacoperite încă din punct de vedere financiar.

VI. Rezultatul exercițiului poate fi favorabil, caz în care reprezintă un profit și o sursă proprie de finanțare până în momentul repartizării lui pe destinațiile legale sau statutare sau poate fi nefavorabil, caz în care reprezintă o pierdere ce trebuie acoperită. În această ultimă situație, rezultatul este prezentat în bilanț cu semnul minus, micșorând capitalul propriu.

B. PROVIZIOANELE reprezintă datorii ale întreprinderii care sunt constituite, de regulă, la sfârșitul exercițiului. Reglementările legale le definesc ca fiind datorii cu exigibilitate sau valoare incertă. Recunoașterea provizioanelor se face numai în momentul în care: (1) o întreprindere are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior; (2) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a stinge obligația respectivă și (3) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației.

Aceste provizioane se constituie, ca exemplu, pentru:

- litigii, amenzi, penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte
- cheltuieli de service în perioada de garanție
- restructurarea întreprinderii
- dezafectarea imobilizărilor corporale
- pensii și obligații similare

C. DATORIILE (numite și **capital străin**) sunt sursele de finanțare externe puse la dispoziția întreprinderii, fie de bănci sau alte instituții financiare, fie de furnizori, fie de terți pentru care întreprinderea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric. Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România clasifică datoriile în *datorii curente* și *datorii pe termen lung*. O datorie curentă este o obligație (1) ce se așteaptă să fie achitată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau (2) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului. Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

În structura datoriilor se includ:

- (1) împrumuturi și datorii asimilate (împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, credite bancare)
- (2) datorii comerciale (furnizori, efecte de plătit)
- (3) datorii în cadrul grupului
- (4) datorii din interese de participare
- (5) alte datorii: datoriile fiscale, salariale, sociale ale întreprinderii față de bugetul statului (impozite și taxe), față de

personalul angajat (salariile și alte drepturi asimilate), față de asigurările sociale (contribuția la asigurările sociale), față de asociați (capital de rambursat, dividende de plată), față de creditori diverși etc.

D. VENITURILE ÎN AVANS reprezintă valorile ce asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a veniturilor care îi sunt proprii. În structura lor se includ subvenții pentru investiții și venituri înregistrate în avans.

Subvențiile pentru investiții sunt surse de finanțare alocate de la bugetul de stat sau din alte surse nerambursabile, de care beneficiază o întreprindere, destinate achiziționării sau producerii de echipamente sau alte bunuri de natura imobilizărilor, unor activități pe termen lung sau pentru acoperirea unor cheltuieli de natura investițiilor.

Veniturile înregistrate în avans sunt sumele încasate în cursul exercițiului, în contul unor servicii care vor fi prestate în cursul exercițiului următor, când vor fi recunoscute ca venituri (de exemplu, chirii, abonamente încasate în avans).

Elementele rectificative și impactul acestora asupra bilanțului

Sunt elemente care au rolul de a oferi informații suplimentare despre un element de activ, capital propriu sau datorii. Astfel, prin adăugarea sau scăderea elementului respectiv la / din valoarea elementului bilanțier se obține o valoare « reală » la momentul prezentării informațiilor. Astfel de elemente pot fi:

- Amortizarea
- Ajustările pentru depreciere
- Repartizarea profitului

Despre aceste elemente vom vorbi în alte părți ale materialului nostru.

2.3 Contul de profit și pierdere - Situația performanței întreprinderii

În cadrul contului de profit și pierdere se oferă o detaliere a rezultatului exercițiului, element prezentat în capitalurile proprii din bilanț. Structurile contului de profit și pierdere sunt veniturile și cheltuielile.

Contul de profit și pierdere este o listă a cheltuielilor și veniturilor întreprinderii, clasificate după anumite criterii.

Veniturile reprezintă *creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul exercițiului financiar sub formă de: intrări sau creșteri ale valorii activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se materializează în creșteri de capitaluri proprii (altele decât cele rezultate din contribuția acționarilor).*

Cheltuielile reprezintă *diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul exercițiului financiar sub formă de: ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se materializează în reduceri de capitaluri proprii (altele decât cele rezultate din distribuirea lor către acționari).*

Criteriul de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor în contul de profit și pierdere este cel al **contabilității de angajamente**. Aceasta înseamnă că în contul de PP al exercițiului curent sunt cuprinse *cheltuielile angajate* în cadrul exercițiului nu cheltuielile plătite; referitor la venituri sunt cuprinse *veniturile dobândite* nu veniturile încasate.

Ex1: dacă în cursul exercițiului N există venituri din vânzarea de mărfuri în sumă de 10.000.000lei, din care încasate 8.000.000lei, în contul de profit și pierdere va fi recunoscută suma 10.00.000lei, drept venituri din vânzări de mărfuri.

Ex2: dacă în cursul exercițiului N există cheltuieli cu salariile datorate personalului în sumă de 50.000.000lei, din care plătite 48.000.000lei, în contul de profit și pierdere va fi recunoscută suma 50.00.000lei, drept cheltuieli cu salariile.

În cadrul Contului de profit și pierdere se pot folosi *două criterii* pentru clasificarea cheltuielilor și veniturilor și anume: **natura** și respectiv **destinația** lor.

A: În funcție de **natura** lor, adică de felul resurselor folosite:

Cheltuielile se împart în:

- cheltuieli materiale: mp., mc., mărfuri
- cheltuieli privind lucrările și serviciile primite de la terți
- cheltuieli cu impozitele și taxele
- cheltuieli cu personalul
- alte cheltuieli de exploatare
- cheltuieli cu dobânzile, diferențe nefavorabile de curs valutar, sconturile acordate
- alte cheltuieli financiare
- cheltuieli extraordinare (datorate incendiilor, cutremurelor, etc.)

Veniturile se împart astfel:

- venituri din vânzarea produselor și mărfurilor
- venituri din lucrări și servicii
- alte venituri de exploatare

- venituri din dobânzi, dividende, diferențe favorabile de curs valutar, sconturi primite
- alte venituri financiare
- venituri extraordinare (despăgubiri primite pentru calamități)

B: În funcție de **destinație**, adică în raport de funcțiile întreprinderii, **cheltuielile** se împart în:

- chelt. de producție
- chelt. generale de administrație
- chelt. de desfacere
- chelt. financiare

Veniturile se clasifică ca în cazul prezentat anterior, pentru clasificarea după natură.

Indiferent de criteriul ales (natura sau destinația), cheltuielile și veniturile sunt structurate în următoarele **categorii de activități**:

a) **cheltuieli și venituri din activitatea de exploatare**, care reprezintă activitatea de bază a întreprinderii. Exemplu: cumpărarea și vânzarea de mărfuri la o întreprindere cu specific de comerț; producția și vânzarea de produse finite la o întreprindere de producție.

b) **cheltuieli și venituri din activitatea financiară**, care reprezintă cheltuielile angajate și respectiv veniturile dobândite din operațiunile financiare: plasamente financiare, diferențe de curs valutar, dobânzi, etc.

c) **cheltuieli și venituri extraordinare**, care apar din evenimente întâmplătoare în viața unei întreprinderi (exproprierea unor active, cutremure și alte calamități naturale).

Ecuția de determinare a rezultatului financiar este:

$$\text{REZULTAT} = \text{VENITURI} - \text{CHELTUIELI}$$

Forma de prezentare a Contului de profit și pierdere din țara noastră este:

Contul de profit și pierdere

1. Cifra de afaceri netă
2. Variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție
3. Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și

capitalizată
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materiile prime si materialele consumabile
b) Alte cheltuieli externe
6. Cheltuieli cu personalul:
a) Salarii si indemnizații
b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii
7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale si imobilizările necorporale
b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul în care acestea depășesc suma ajustărilor de valoare care sunt normale în entitatea în cauză
8. Alte cheltuieli de exploatare
9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate
10. Venituri din alte investiții si împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile
Afiliate
11. Alte dobânzi de încasat si venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate
12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare si investițiile deținute ca active circulante
13. Dobânzi de plătit si cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor privind entitățile afiliate
14. Profitul sau pierderea din activitatea curentă
15. Venituri extraordinare
16. Cheltuieli extraordinare
17. Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară
18. Impozitul pe profit
19. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus
20. Profitul sau pierderea exercițiului financiar.

Relația de calcul a Contului de profit și pierdere este :

$$\text{REZULTAT} = \text{VENITURI} - \text{CHELTUIELI}$$

2.4 Modificări bilanțiere

Operațiile economico-financiare care au loc în viața unei întreprinderi produc modificări atât în volumul cât și în structura elementelor de activ, capital și datorii. Aceste modificări se prezintă

sub formă de creșteri sau de micșorări, însă în permanență se menține ecuația bilanțieră: **ACTIV = CAPITAL + DATORII**

Pornind de la ecuația **ACTIV = CAPITAL + DATORII**, vom avea următoarele tipuri de modificări bilanțiere:

1. $(A + X) = (C + X) + D$
2. $(A + X) = C + (D + X)$
3. $(A - X) = (C - X) + D$
4. $(A - X) = C + (D - X)$
5. $A + X - X = C + D$
6. $A = (C + X - X) + D$
7. $A = C + (D + X - X)$
8. $A = (C + X) + (D - X)$
9. $A = (C - X) + (D + X)$

Orice tranzacție contabilă are drept efect modificarea a cel puțin două elemente. Acestea pot fi active, capitaluri proprii, datorii, cheltuieli sau venituri. Dacă elementele sunt de active, capitaluri proprii sau datorii, efectul modificării lor se vede în mod direct în bilanț, orice combinație de modificări bazate pe creșteri sau diminuări în ceea ce privește cele trei categorii de elemente fiind posibilă, cu condiția ca egalitatea **Activ = Capitaluri proprii + Datorii** să se mențină constantă. Aceste modificări sunt numite în continuare *modificări ce afectează doar elementele bilanțiere (modificări ce se regăsesc direct la nivelul elementelor de active datorii sau capitaluri proprii)*.

Dacă unul din cele două elemente implicate într-o tranzacția economică este element de cheltuială sau venit, atunci modificările aferente elementului respectiv de cheltuială sau venit se reflectă în mod indirect în bilanț (efectul direct al elementului respectiv este remarcat la nivelul contului de profit și pierdere) prin efectul pe care îl generează la nivelul rezultatului exercițiului.

Astfel, apariția (creșterea) unei *cheltuieli* generează o diminuare a rezultatului exercițiului și implicit o diminuare a capitalurilor proprii, iar apariția (creșterea) unui *venit* generează o majorare a rezultatului exercițiului și implicit o majorare a capitalurilor proprii. Aceste modificări sunt numite în continuare *modificări ce afectează atât bilanțul cât și contul de profit și pierdere*.

Valoarea la care se realizează egalitatea bilanțieră în urma unei modificări poate fi constantă (modificarea este doar de structură, la nivelul uneia din părțile egalității) sau se poate realiza la un nivel mai mare sau mai mic decât cel al egalității anterioare.

1. Modificări ce afectează doar elementele bilanțiere (modificări ce se regăsesc direct la nivelul elementelor de active, datorii sau capitaluri proprii)

1. Modificări numai în activ:

$$A + x - x = C + D$$

Exemplul 1: Se încasează o creanță (un client) în sumă de 10,000 lei în contul la bancă.

Analiza. Această tranzacție determină modificări în disponibilul de la bancă (crește cu suma de 10.000 lei) și în creanțe (scad cu suma de 10.000 lei). Ambele elemente sunt de activ. Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 1.

$$\begin{array}{ccccccc}
 A & + & x & - & x & = & C + D \\
 \downarrow & & \downarrow & & \downarrow & & \downarrow \\
 A & + & 10.000 & - & 10.000 & = & C + D \\
 & & \text{Conturi la} & & \text{Creanțe} & & \\
 & & \text{bănci} & & & & \\
 \hline
 & & \downarrow & & & & \downarrow \\
 & & A & & & = & C + D
 \end{array}$$

2. Modificări numai în capitalul propriu:

$$A = (C + x - x) + D$$

Exemplul 2: Se încorporează o primă de capital în capitalul social în sumă de 10,000 lei.

Analiza. Această tranzacție determină modificări în capitalul social (crește cu suma de 10.000 lei) și în creanțe (scad cu suma de 10.000 lei). Ambele elemente sunt de capitaluri proprii. Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 2.

$$A = C + 10,000 - 10,000 + D \Leftrightarrow A = C + x - x + D$$

3. Modificări numai în datorii;

$$A = Cp + (D + x - x)$$

Exemplul 3: Se încorporează o primă de capital în capitalul social în sumă de 10,000 lei.

Analiza. Această tranzacție determină modificări în capitalul social (crește cu suma de 10.000 lei) și în creanțe (scad cu suma de 10.000 lei). Ambele elemente sunt de capitaluri proprii. Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 2.

$$A = C + 10,000 - 10,000 + D \Leftrightarrow A = (C + x - x) + D$$

Exemplul 4. Modificări în capitalul propriu, în sensul creșterii și în datorii, în sensul micșorării:

$$A = (Cp + x) + (D - x)$$

Societatea își stinge o datorie față de bancă prin emisiune de acțiuni distribuite băncii.

Scade datoria față de bancă (D-) și crește capitalul social prin emiterea de noi acțiuni (Cp+)

Exemplul 5. Modificări în capitalul propriu, în sensul micșorării și în datorii, în sensul creșterii:

$$A = (Cp - x) + (D + x)$$

Compania primește factura de la furnizorul de transport.

Cresc cheltuielile companiei cu serviciile primite (Cp -) și crește datoria față de furnizor (D+)

Exemplul 6. Modificări în activ și în capitalul propriu, în sensul creșterii:

$$A + x = (Cp + x) + D$$

Compania încasează dobândă pentru disponibilitățile din bancă.

Cresc disponibilitățile din bancă (A+) și cresc veniturile financiare (Cp+)

Exemplul 7. Modificări în activ și în datorii, în sensul creșterii:

$$A + x = Cp + (D + x)$$

Compania se aprovizionează cu materii prime de la furnizor.

Crește stocul de materii prime (A+) și cresc datoriile față de furnizor (D+).

Exemplul 8. Modificări în activ și în capitalul propriu, în sensul micșorării:

$$A - x = (Cp - x) + D$$

Compania plătește o amendă.

Scad banii companiei (A-) și cresc cheltuielile cu amenzile (Cp-).

Exemplul 9. Modificări în activ și în datorii, în sensul micșorării:

$$A - x = Cp + (D - x)$$

Compania plătește datoria față de furnizor.

Scad banii companiei (A-) și scad datoriile față de furnizor (D-).

2. Modificări ce afectează atât bilanțul cât și contul de profit și pierdere

Exemplu: Se consumă materii prime în valoare de 2.000 lei în secția de producție.

Analiza. Valoarea materiilor prime consumate constituie o *cheltuială* pentru entitate, deoarece reprezintă o diminuare a beneficiilor economice sub forma reducerii valorii unui activ (stocul de materii prime). Aceasta determină o scădere a capitalurilor proprii (rezultatul exercițiului) ca urmare a consumului de materii prime în activitatea

de producție și nu prin distribuirea acestora către proprietarii de capital. Astfel, tranzacția determină modificări în structura și volumul ambelor părți ale bilanțului: o **modificare directă** în activ, la elementul *Materii prime* (care scade cu 2.000 lei) și o **modificare indirectă** în capitalurile proprii, la elementul *Rezultatul exercițiului* (care scade cu 2.000 lei, ca urmare a creșterii *Cheltuielilor cu materiile prime* cu 2.000 lei).

$$\begin{array}{rcccl}
 \begin{array}{c} A \\ \downarrow \\ 43.000 A_9 \end{array} & - & \begin{array}{c} x \\ \downarrow \\ 2.000 \\ \text{Materii} \\ \text{prime} \end{array} & = & \begin{array}{c} C \\ \downarrow \\ 43.000(C_9+D_9) \end{array} & - & \begin{array}{c} x+D \\ \downarrow \\ 2.000 \\ \text{Rezultatul} \\ \text{exercițiului} \end{array} \\
 \underbrace{\hspace{10em}} & & & & \underbrace{\hspace{10em}} & & \\
 41.000 A_{10} & & & = & 41.000 (C_{10}+D_{10}) & &
 \end{array}$$

CAP 3 SISTEMUL DE CONTABILITATE IN PARTIDA DUBLA

3.1 Contul -definiție și elemente componente

Pentru a descrie situația și mișcarea fiecărui element contabil luat în parte, dar și a tuturor elementelor contabile, contabilitatea a apelat la un procedeu specific metodei sale de lucru, conceput special pentru acest scop, și anume **contul**.

Astfel, fiecărui element contabil îi este asociat un cont, cu ajutorul căruia se înregistrează, pe baza documentelor justificative, *existentul la începutul perioadei* de gestiune, *modificările* acestui element pe parcursul perioadei (creșterile - micșorările), iar la sfârșitul perioadei de gestiune se calculează *situația finală* a elementului.

Spre deosebire de **bilanț**, care prezintă situația tuturor elementelor de activ, datorii și capital propriu la un moment dat, **contul** are o sferă mult mai restrânsă, deoarece el face referire la un singur element, dar pe care îl detaliază, arătând atât situația acestuia la un moment dat, cât și modificările pe care le suferă în cursul unei perioade de gestiune (luna).

Pentru a reflecta distinct creșterile și micșorările unui element patrimonial, a fost adoptată *forma bilaterală a contului* (forma *balanțieră*), care se consideră că răspunde cel mai bine acestei

necesități. Simplificat, contul se prezintă sub forma literei **T**; tocmai de aceea, în practică, vom întâlni expresia „**T - ul contului**”.

Relația de echilibru a contului este redată cu ajutorul ecuației de mai jos, care mai este cunoscută sub numele de **ecuația contului**:

$$\text{Situația inițială} + \text{creșterile} - \text{micșorări} = \text{situația finală}$$

Pornind de la această ecuație, vom prezenta mai jos schema contului pentru două tipuri de elemente patrimoniale:

Contul A

SITUAȚIA ÎNȚIALĂ	Micșorări
Creșteri	
SITUAȚIA FINALĂ	

Contul Cp/Datorii

Micșorări	SITUAȚIA ÎNȚIALĂ
	Creșteri
SITUAȚIA FINALĂ	

Folosindu-ne de elementele prezentate anterior, putem da definiția contului:

Contul este un procedeu de înregistrare cronologică, calcul și control valoric, a existenței și mișcării fiecărui element patrimonial, într-o anumită perioadă de timp.

Elementele care definesc *structura contului* sunt următoarele:

- titlul sau denumirea contului; simbolul contului;
- debitul și creditul;
- data înregistrării;
- explicația operațiilor înregistrate în cont;
- rulajul sau mișcarea contului;
- total sume
- soldul contului.

În continuare vom prezenta caracteristicile fiecărui element component al contului.

- **Titlul sau denumirea contului** - exprimă numele elementului căruia i s-a atașat contul, ca model de evidență și calcul.

De exemplu, titluri de conturi sunt: *Materii prime, Furnizori, Capital social, Venituri din dobânzi*, etc. În plus, fiecărui cont îi este atribuit un simbol cifric, care ușurează activitatea practică. Astfel, avem: 512 Conturi curente la bănci, 666 Cheltuieli cu dobânzile, etc.

- ***Debitul și creditul contului*** - arată denumirea celor două părți ale contului, cu ajutorul cărora se realizează separarea celor două tipuri de modificări (creșteri și micșorări) pe care le determină operațiile economice și financiare asupra contului.

Prin convenție contabilă s-a stabilit că:

- *partea stângă a unui cont se numește **debit**;*
- *partea dreaptă a unui cont se numește **credit**.*

Dacă pornim de la *abordarea juridică* a celor doi termeni:

DEBITUL reflectă persoana care a primit o valoare economică și urmează să dea un echivalent valoric pentru aceasta.

CREDITUL reflectă persoana care a dat o valoare economică și urmează să primească un echivalent valoric pentru aceasta.

Întrucât conținutul economic al conturilor diferă de la un element la altul, implicit debitul și creditul nu au aceeași semnificație pentru toate conturile. Astfel, *din punct de vedere contabil*:

DEBITUL înregistrează:

- ◇ existențele de activ
- ◇ creșterile de activ
- ◇ micșorările de capital și de datorii

CREDITUL înregistrează:

- ◇ existențele de capital și de datorii
- ◇ creșterile de capital și de datorii
- ◇ micșorările de activ.

- ***Data înregistrării*** - reprezintă data care este consemnată în documentul justificativ ce stă la baza înregistrării operației economico-financiare în cont.
- ***Explicația operațiilor înregistrate în cont*** - constă în prezentarea, pe scurt, a conținutului operației economico-financiare, cu indicarea documentului justificativ, sau, se poate folosi și varianta în care este scrisă denumirea (sau simbolul) contului corespondent.
- ***Rulajul sau mișcarea contului*** - exprimă mărimea creșterilor/micșorărilor înregistrate în debitul sau creditul contului

într-o anumită perioadă de timp. În raport de cele două părți ale contului, rulajul va fi *rulaj debitor* și *rulaj creditor*.

A *debita un cont* înseamnă a înregistra o sumă în debitul contului, iar suma respectivă se numește *sumă debitoare*.

A *credita un cont* înseamnă a înregistra o sumă în creditul contului, iar suma respectivă se numește *sumă creditoare*.

Adunarea tuturor sumelor debitoare conduce la obținerea *totalului sumelor debitoare*, iar adunarea tuturor sumelor creditoare va însemna *totalul sumelor creditoare*. Relațiile de calcul sunt:

$$1.1 \quad TSD = SID + RD$$

$$1.2 \quad TSC = SIC + RC$$

unde,

TSD - reprezintă total sume debitoare

SID - sold inițial debitor

RD - rulaj debitor

TSC - total sume creditoare

SIC - sold inițial creditor

RD - rulaj debitor

RC - rulaj creditor

▣ **Soldul contului** - arată mărimea valorică la un moment dat a elementului patrimonial evidențiat cu ajutorul contului. El se calculează astfel:

$$1.3 \quad SFD = TSD - TSC$$

$$1.4 \quad SFC = TSC - TSD$$

Unde,

SFD - reprezintă soldul final debitor

SFC - soldul final creditor

În funcție de momentul în care se calculează, avem sold:

- inițial (de la începutul perioadei, preluat din datele lunii anterioare)
- la zi sau curent (după fiecare înregistrare)
- final (de la sfârșitul perioadei)

Un *cont soldat* sau *balansat* este un cont în care totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare.

Debit		Simbol cont & nume	
Credit			
<u>Sold</u> <u>inițial</u>		<i>Sa</i> <u>Sold inițial</u>	
<u>debitor</u>		<i>u</i> <u>creditor</u>	
Rulaj debitor		Rulaj creditor	
<hr/>		<hr/>	
Total sume debitoare		Total sume creditoare	
<u>Sold</u> <u>final</u>		<i>Sa</i> <u>Sold final</u>	
<u>creditor</u>		<i>u</i> <u>debitor</u>	

3.2 Clasificarea conturilor. Planul de Conturi General

Planul de conturi general este un tablou al întregului sistem de conturi, în cadrul căruia fiecare cont este delimitat printr-o denumire și simbol cifric fiind încadrat într-o clasă și grupă. Astfel se asigură uniformitate și unitate de conținut, funcție, denumire și simbolizare a conturilor (de exemplu, planul de conturi). În simbolizarea conturilor se aplică sistemul zecimal. În planul de conturi general se cuprind 9 clase de conturi:

- Clasa - Conturi de capitaluri, datorii pe
1 termen lung și provizioane
- Clasa - Conturi de imobilizări
2
- Clasa - Conturi de stocuri și producție în curs
3 de execuție
- Clasa - Conturi de terți
4
- Clasa - Conturi de trezorerie
5
- Clasa - Conturi de cheltuieli
6
- Clasa - Conturi de venituri
7
- Clasa - Conturi speciale
8

Totalitatea conturilor existente în contabilitatea întreprinderii formează un ansamblu unitar denumit **sistemul de conturi**. În cadrul acestuia, conturile se pot clasifica, folosind următoarele **criterii**:

- a) *conținutul conturilor*: acesta poate reprezenta, după caz, active, datorii, capitaluri proprii, venituri sau cheltuieli.
- b) *funcția contabilă*: se referă la modul de debitare și respectiv de creditare a conturilor, astfel că avem conturi:

- de activ
- de capitaluri proprii
- de datorii
- de cheltuieli
- de venituri

De asemenea, pe lângă conturile de mai sus mai există și conturile rectificative, care au rol corectarea informației din conturile la care se referă. Ex. contul rectificativ Amortizarea Clădirilor ține evidența amortizării cumulate de contul Clădiri.

- c) *sfera de cuprindere*: conturile se împart în:
 - conturi sintetice - grupează elemente cu trăsături comune; ex: contul 301 Materii prime
 - conturi analitice - reflectă trăsăturile specifice ale elementelor patrimoniale; ex: grupe de materii prime / sortimente / locuri de depozitare.
- d) *după apartenența la situațiile financiare*:
 - de bilanț;
 - de cont de profit și pierdere;
 - de gestiune;
 - extracontabile

Activitate practică

Căutați în Planul de Conturi simbolurile conturilor:

Rezerve legale, Credite bancare pe termen lung, Clienți, Furnizori, Materii prime, Mărfuri, Cheltuieli cu dobânzile.

3.3 Regulile de funcționare a conturilor

Regulile de funcționare a conturilor definesc modul de debitare și de creditare a conturilor. Cu alte cuvinte, regulile de funcționare stabilesc:

- partea contului în care se înregistrează soldul inițial (D/C)

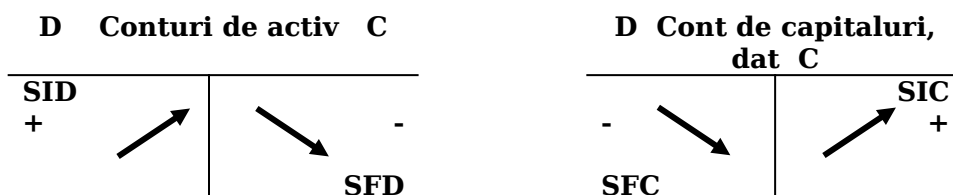
- partea contului în care se înregistrează creșterile/micșorările determinate de operațiunile economico-financiare care afectează contul respectiv.

Pentru exemplificarea regulilor de funcționare a conturilor se pornește de la ecuația generală a bilanțului $A = C_p + D$.

Regulile de funcționare:

1. Conturile de A încep să funcționeze prin a se debita.
Conturile de C_p și Datorii încep să funcționeze prin a se credita.
2. Conturile de A se **debitează** cu *creșterile* elementelor de A.
Conturile de **C_p** și **Datorii** se **creditează** cu *creșterile* elementelor de C_p și Datorii.
3. Conturile de A se **creditează** cu *micșorările* elementelor de A.
Conturile de **C_p** și **Datorii** se **debitează** cu *micșorările* elementelor de C_p și Datorii.
4. Conturile de A pot avea SID, SFD sau 0.
Conturile de C_p și Datorii pot avea SIC, SFC sau 0.

Aceste reguli de functionare sunt ilustrate mai jos.



Sau, dacă facem o matrice, regulile pot fi sintetizate astfel:

	Debit	Credit
Cont de activ	+	-
Cont de capitaluri proprii sau cont de datorii	-	+

Important:

Conturile de venituri sau cheltuieli nu sunt conturi de bilanț, ele apar doar în contul de rezultate. În bilanț apare doar rezultatul exercițiului, adică venituri minus cheltuieli. Rezultatul exercițiului este un element de capital propriu, și dacă scriem egalitatea:

Rezultatul exercițiului = Venituri - Cheltuieli,

remarcăm că veniturile duc la creșterea rezultatului exercițiului, și deci a capitalului propriu (Cp +) pe când cheltuielile duc la scăderea rezultatului exercițiului, și deci a capitalului propriu (Cp -). Despre *conturile de venituri* spunem că funcționează ca și conturi de capitaluri (Cp +) pe când despre *conturile de cheltuieli* spunem că sunt conturi de capital cu minus (Cp -).

Nu este eronat să ne gândim la conturile de venituri și cheltuieli ca având reguli separate și anume:

D Conturi de cheltuială		D Conturi de venit C	
C		C	
SID 0			SIC 0
+		-	+
	↗	↘	
		SF 0	

În cazul în care un element este rectificativ, acesta va fi analizat din prisma efectului pe care îl produce asupra elementului pe care îl rectifică. Conturile rectificative sunt utilizate pentru a corecta în bilanț valoarea activelor (se scad pentru a se ajunge la valoarea netă a elementului). Ele de regulă funcționează cu regulă inversă față de active.

Spre exemplu: conturile de amortizare arată o scădere a valorii unui activ imobilizat A-.

Exemplul 1

5311 Casa în lei			
Sold debitor	inițial	500	250
			650
		100	
		1500	
Rulaj debitor		<u>1.600</u>	<u>900</u> Rulaj creditor
Total sume debitoare		<u>2.100</u>	<u>900</u> Total sume creditoare
			Sold final debitor 1.200

Interpretare: Soldul inițial debitor al contului 5311 *Casa în lei*, cont de activ, arată câți lei se aflau în casierie la începutul perioadei (500

lei). Rulajul debitor al contului contului 5311 *Casa în lei* arată că activul a crescut, adică s-au depus în casă / încasat bani numerar în valoare de 1.600 lei. Rulajul creditor al contului, fiind cont de activ, arată scăderile elementului, cu alte cuvinte s-au făcut plăți prin casierie în sumă de 900 lei. Soldul final este debitor și arată suma existentă la sfârșitul perioadei în casierie (1.200lei = 2.100lei - 900lei.)

Exemplul 2

4423 TVA de plată			
		1.000	Sold creditor inițial
	800		
Rulaj debitor	<u>800</u>	1.200	<u>1.200</u> Rulaj creditor
Total sume debitoare	<u>800</u>	<u>2.200</u>	Total sume creditoare
	SFC		
	1.400		

Interpretare: Soldul inițial creditor al contului 4423 *TVA de plată*, cont de datorie, arată care era valoarea TVA-ului de plată la bugetul de stat la începutul perioadei (1.000 lei). Rulajul debitor al contului contului arată că elementul a scăzut, adică s-a plătit TVA în sumă de 800 lei. Rulajul creditor al contului, fiind cont de datorie, arată creșterea elementului TVA de plată, cu alte cuvinte s-a înregistrat TVA de plată în cursul perioadei în sumă de 1.200 lei. Soldul final este creditor și arată TVA de plată la sfârșitul perioadei (1.400 lei = 2.200lei - 800lei).

3.4 Analiza contabilă a tranzacțiilor

Tranzacțiile pe care le desfășoară întreprinderile zilnic influențează situațiile financiare anuale. De aceea, se procedează la reflectarea în sistemul contabil a tuturor tranzacțiilor, prin utilizarea conturilor.

Înregistrarea simultană cu aceeași sumă a unei operații economice sau financiare în debitul unui cont și în creditul altui cont se numește **dubla înregistrare**.

Legătura care se stabilește între conturi, pe baza dublei înregistrări, poartă denumirea de **corespondența conturilor**, iar conturile care intră în această relație se numesc **conturi corespondente**.

Pe baza dublei înregistrări și a corespondenței conturilor se construiesc relațiile de control asupra exactității înregistrării în conturi:

$$\begin{aligned} \text{TSiD} &= \text{TSiC} \\ \text{TRD} &= \text{TRC} \\ \text{TSD} &= \text{TSC} \\ \text{TSFD} &= \text{TSFC} \end{aligned}$$

În vederea stabilirii conturilor corespondente necesare realizării dublei înregistrări a tranzacțiilor se efectuează **analiza contabilă**. Aceasta constă în cercetarea pe baza documentelor justificative a fiecărei tranzacții, prin parcurgerea următoarelor etape:

I. natura operației: descrierea pe scurt a conținutul economic/financiar al operației analizate. Ex: încasarea unei creanțe, plata unei datorii, consum de stocuri, încasare dobândă, etc.

II. modificările bilanțiere: identificarea elementelor de Activ, Capital propriu și Datorii care se modifică și sensul modificării acestora, pornind de la ecuația $A = Cp + D$.

III: conturile corespondente: fiecărui element care se modifică îi este atribuit un cont, caracterizat prin denumire și simbol.

IV. aplicarea regulilor de funcționare a conturilor: identificarea părții de debit/credit în care se înregistrează operația în fiecare cont.

V. formula contabilă: corespondența valorică (egalitatea) dintre contul care se debitează și contul care se creditează.

Exemplul 1

Societatea comercială se aprovizionează cu materii prime de la furnizor în valoare de 10.000lei, pentru care plata se va face ulterior.

NO: intrări de stocuri de materii prime prin achiziție de la furnizor, în sumă de 10.000 lei

Crește stocul de materii
prime
+A

301 Materii prime

DEBIT

Crește datoria față de
furnizor
+D

401 Furnizori

CREDIT

10.000 lei 301 Materii prime = 401 Furnizori 10.000 lei

Din cele prezentate rezultă că scopul analizei contabile îl constituie identificarea **formulei contabilă**, adică a raportului de echivalență dintre conturile corespondente.

Criteriile de clasificare a formulelor contabile sunt:

A. în raport de modul de prezentare:

- a) *sub formă de egalitate:*

10.000 lei 301 Materii prime = 401 Furnizori 10.000 lei

- b) *cu indicarea părții de debit/credit pentru fiecare cont:*

DEBIT	301 Materii prime	10.000 lei	
CREDIT	401 Furnizori		10.000 lei

B. în raport de numărul de conturi care alcătuiesc formula contabilă:

- a) *formulă contabilă simplă:* alcătuită dintr-un singur cont debitor și un singur cont creditor (ca cea de mai sus):

10.000 lei 301 Materii prime = 401 Furnizori 10.000 lei

- b) *formulă contabilă compusă:* alcătuită din două sau mai multe conturi debitoare și un singur cont creditor, sau invers:

Exemplul 2

Societatea comercială se aprovizionează de la furnizor cu mărfuri în valoare de 12.000 lei și ambalaje în valoare de 1.000 lei

NO: intrări de stocuri de mărfuri și ambalaje prin achiziție de la furnizor

Crește stocul de mărfuri +A	Crește stocul de ambalaje +A	Crește datoria față de furnizor +D
371 Mărfuri	381 Ambalaje	401 Furnizori
D	D	C

12.000 371 Mărfuri = 401 Furnizori 13.000.

1.000 381 Ambalaje

C. în raport de scopul pentru care se întocmesc:

- a) *formule contabile curente*: se întocmesc pentru înregistrarea operațiilor care au loc în mod obișnuit în activitatea întreprinderii și au cea mai mare frecvență în practică.
 1. formule curente cu sume *în negru* se iau în calcul cu semnul plus.
 2. Formule curente cu sume *în roșu* se iau în calcul cu semnul minus.
- b) *formule contabile de stornare*: sunt folosite pentru corectarea unor erori sau pentru anularea unor formule contabile curente:
 1. formule de stornare cu sume *în negru* se caracterizează prin inversarea poziției conturilor din f.c. curentă
 2. formule de stornare cu sume *în roșu* se caracterizează prin repetarea formulei curente, dar cu scrierea sumelor în roșu.

Exemplul 3

1. Se primește factura de energie electrică de la furnizor, în sumă de 40 lei., și din greșeală se face înregistrarea:

40 Cheltuieli cu publicitatea = 401 Furnizori 40 lei

2. Se stornează formula contabilă greșită:

(40lei) Cheltuieli cu publicitatea = 401 Furnizori (40 lei)

3. Se înregistrează formula contabilă corectă:

40lei Cheltuieli cu energia electrică = 401 Furnizori 40 lei

În practică, formulele contabile se scriu direct pe documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile. Ulterior, se procedează la o înregistrare cronologică a formulelor contabile în registrul contabil numit **Registru jurnal**. Evidența care se realizează cu ajutorul acestuia se numește *evidență contabilă cronologică*.

Pe baza registrului jurnal se efectuează apoi înregistrarea în registrele contabile numite **Carte mare**, care sunt deschise pe fiecare cont în parte. Evidența realizată cu ajutorul cărții mari se numește *evidență contabilă sistematică*. Simplificat, cartea mare a conturilor va fi prezentată sub forma literei T.

La sfârșitul fiecărei luni, datele din cartea mare a conturilor sunt preluate de un document centralizator numit **balanța conturilor** sau **balanța de verificare**, în vederea pregătirii informațiilor necesare întocmirii și prezentării situațiilor financiare.

Exemplul 4 Se cumpără un stoc de ambalaje în sumă de 10.000 lei, pe credit comercial (cu plata ulterioară).

Pentru a înregistra tranzacția efectuăm analiza contabilă astfel:

- 1. Natura operației.** Achiziție stoc de ambalaje pe credit comercial.
- 2. Modificările bilanțiere.** Crește stocul de ambalaje; A + și crește datoria față de furnizori D +. Ecuația modificărilor bilanțiere va fi: $A + X = C + D + X$.
- 3. Conturi corespondente.** Pentru elementele bilanțiere modificate utilizăm conturile: 381 Ambalaje și 401 Furnizori.
- 4. Funcționarea conturilor.**
 401 Furnizori, cont de datorie, crește, se creditează;
 381 Ambalaje, cont de activ, crește, se debitează.
- 5. Formula contabilă.**

$$381 \text{ Ambalaje} \quad = \quad 401 \text{ Furnizori} \quad 10.000 \text{ lei}$$

Această tranzacție generează modificări în cele două elemente reflectate prin intermediul T-urilor astfel:

D	381 Ambalaje	C	D	401 Furnizori	C
10.000					10.000

Exemplul 5

Întreprinderea se aprovizionează, pe credit comercial, cu materii prime și mărfuri în valoare de 2.000 lei, respectiv 8.000 lei, conform facturii furnizorului.

Pentru a înregistra tranzacția efectuăm analiza contabilă astfel:

- 1. Natura operației.** Achiziție stoc de materii prime și mărfuri pe credit comercial.
- 2. Modificările bilanțiere.** Crește stocul; A + și crește datoria față de furnizori D +. Ecuația modificărilor bilanțiere va fi: $A + X = C + D + X$.

3. Conturi corespondente. Pentru elementele bilanțiere modificate utilizăm conturile: 301 Materii prime; 371 Mărfuri și 401 Furnizori.

4. Funcționarea conturilor.

401 Furnizori, cont de datorie, crește, se creditează;
 301 Materii prime, cont de activ, crește, se debitează.
 371 Mărfuri, cont de activ, crește, se debitează.

5. Formula contabilă.

%	=	401 Furnizori	10.000 lei
301 Materii prime			2.000 lei
371 Mărfuri			8.000 lei

Această tranzacție generează modificări în elementele reflectate prin intermediul T-urilor astfel:

D	301 <i>Materii prime</i>	C	D	401 <i>Furnizori</i>	C
2,000				2.000	
				8,000	
		D	371 <i>Mărfuri</i>	C	
		8,000			

3.5 Registrele contabile

În practica de contabilitate formulele contabile sau articolele contabile se pot înscrie direct pe documentele justificative, operație denumită contare sau prin folosirea unor registre specializate.

Legislația contabilă din țara noastră prevede în acest sens utilizarea a trei tipuri de registre contabile: Registrul Jurnal, Registrul Carte Mare și Registrul Inventar.

Registrul Jurnal este un document contabil obligatoriu care servește la înregistrarea tranzacțiilor prin formule contabile sau articole contabile, în ordinea succesiunii lor în timp, după data de întocmire sau de intrare a documentului în întreprindere (înregistrarea cronologică).

Registrul Carte Mare este document contabil obligatoriu în care se înscriu lunar, direct sau prin regrupare pe conturi corespondente, înregistrările efectuate în Registrul Jurnal stabilindu-se situația fiecărui cont: sold initial, rulaje, sume, sold final. În acest

scop, pentru fiecare cont corespondent din cadrul formulei contabile se deschide o Fisa de Cont. Totalitatea fiselor de cont formeaza Registrul Carte Mare.

Procesul de transfer al informatiilor din Registrul Jurnal in Cartea Mare se numeste inregistrarea sistematica.

Prin sistematizare, fiecare suma din coloana debit a registrului jurnal este transferata in coloana debit a contului corespunzator din cartea mare, iar fiecare suma din coloana credit a Registrului Jurnal este transferata in coloana credit a contului corespunzator din Cartea Mare.

Registrul Inventar serveste ca document contabil obligatoriu de inregistrare si de grupare a rezultatelor inventarierii conturilor. Se intocmeste la sfarsitul anului pe baza datelor cuprinse in listele de inventariere si proceselor verbale de inventariere a elementelor din intreprindere, prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi.

3.6 BALANTA DE VERIFICARE

Balanta de verificare reprezinta o situatie de sinteza a informatiilor reflectate in conturi la un moment dat (luna, trimestru, semestru, an).

Scopul intocmirii balantei de verificare este, pe de o parte, constatarea realizarii egalitatii dintre debit si credit, plecand de la faptul ca fiecarei sume debitoare din Cartea Mare trebuie sa-i corespunda o suma creditoare identica (functia de verificare), iar pe de alta parte, furnizarea unei viziuni generale asupra conturilor utila, pentru intocmirea situatiilor financiare (functia de centralizare si analiza).

Clasificarea balantelor de verificare la baza clasificarii stau urmatoarele criterii:

- a)** Tipul conturilor pentru care se intocmesc: balante de verificare ale conturilor sintetice si balante de verificare ale conturilor analitice;
- b)** Informatiile pe care le contin: balante de verificare cu o singura egalitate, balante de verificare cu doua egalitati, balante de verificare cu trei egalitati si balante de verificare cu patru egalitati.

Fiecare egalitate contine doua coloane perechi, o coloana pentru informatii debitoare si o coloana pentru informatii creditoare.

Balanta de verificare cu o serie de egalitati contine doua coloane perechi, iar egalitatea este de forma $\sum TSD = \sum TSC$.

Remarca: in locul celor doua coloane perechi de total sume se pot prezenta doua coloane perechi de solduri finale, iar egalitatea devine: $\sum \text{SFD} = \sum \text{SFC}$.

Balanta de verificare cu doua serii de egalitati prezinta patru coloane, respectiv doua coloane perechi pentru total sume (TSD si TSC) si doua coloane perechi pentru solduri finale (SFD si SFC), iar egalitatile sunt : 1) $\sum \text{TSD} = \sum \text{TSC}$ si

$$2) \sum \text{SFD} = \sum \text{SFC}$$

Balanta de verificare cu trei serii de egalitati prezinta sase coloane, respectiv, doua coloane perechi pentru solduri initiale (SID si SIC), doua coloane perechi pentru rulaje (RD si RC), doua coloane perechi pentru solduri finale (SFD si SFC), iar egalitatile specifice acestui tip de balanta sunt: 1) $\sum \text{SID} = \sum \text{SIC}$

$$2) \sum \text{RD} = \sum \text{RC}$$

$$3) \sum \text{SFD} = \sum \text{SFC}$$

Balanta de verificare cu patru serii de egalitati prezinta opt coloane, respectiv, doua coloane perechi pentru solduri initiale sau total sume precedente (SID si SIC sau TSPD si TSPC), doua coloane perechi pentru rulaje (RD si RC), doua coloane perechi pentru rulaje (RD si RC) si doua coloane perechi pentru totalul sumelor (TSD si TSC) si doua coloane perechi pentru soldurile finale (SFD si SFC), iar egalitatile specific balantei sunt urmatoarele:

$$1) \sum \text{SID} = \sum \text{SIC} \text{ sau } \sum \text{TSPD} = \sum \text{TSPC}$$

$$2) \sum \text{RD} = \sum \text{RC}$$

$$3) \sum \text{TSD} = \sum \text{TSC}$$

$$4) \sum \text{SFD} = \sum \text{SFC}.$$

Etapele elaborarii balantei de verificare sunt:

- a) Pregatirea conturilor: se calculeaza rulejele debitoare si creditoare, se totalizeaza sumele debitoare si creditoare si se stabilesc soldurile finale debitoare si creditoare, in functie de tipul de balanta.
- b) Listarea tuturor conturilor din cartea mare in balanta si completarea informatiilor corespunzatoare in coloane distincte. Conturile sunt introduse in ordinea in care apar in planul de conturi, in ordinea crescatoare a simbolurilor conturilor.
- c) Totalizarea fiecărei coloane
- d) Compararea totalurilor fiecărei coloane si verificarea egalitatilor.

Cu ajutorul balantei de verificare se pot identifica urmatoarele erori care rup echilibrul $\text{Debit} = \text{Credit}$:

- ❖ Erori de inregistrare in conturi determinate de :
 - nerespectarea principiului dublei inregistrari;
 - nerespectarea egalitatii sumelor debitoare si creditoare in cadrul formulelor contabile compuse;
 - calculul eronat privind elementele structurale ale contului etc.
- ❖ Erori de intocmire a balantei de verificare determinate de:
 - preluarea gresita a informatiilor din Cartea Mare;
 - calcule eronate ale coloanelor din balanta etc.

Desi balanta de verificare arata ca $\text{Total debit} = \text{Total credit}$, aceasta nu confirma faptul ca

nu s-au facut greseli, adica nu garanteaza ca tranzactiile au fost analizate si inregistrate corect in conturile corespunzatoare. De exemplu, pe baza unei balante de verificare nu se poate determina daca ar fi trebuit debitat contul "X" in locul contului "Y". In plus prin balanta de verificare nu se poate descoperi nici daca au fost omise anumite tranzactii sau au fost inregistrate de mai multe ori. De asemenea, daca o greseala de valoare egala intervine atat pe debit, cat si pe credit ea nu va putea fi descoperita prin balanta de verificare.

In cazul in care coloanele debitoare si creditoare nu sunt egale se cauta una sau mai multe din urmatoarele erori: (1) o suma debitoare a fost trecuta in credit sau invers; (2) soldul unui cont a fost calculat gresit; (3) s-a comis o eroare in trecerea soldului contului in balanta de verificare; (4) totalul balantei de verificare a fost calculat gresit.

CAP 4 Recunoașterea în contabilitate a tranzacțiilor și evenimentelor de bază

4.1 Reguli de funcționare a conturilor de active

Vom porni la drum cu conturile de active, pe care le vom analiza astfel:

- Conturi de active imobilizate
- Conturi de active circulante
- Conturi de cheltuieli înregistrate în avans.

Funcționarea conturilor de active imobilizate.

Aceste conturi evidențiază resursele economice destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea societății comerciale, fără să se consume după prima utilizare.

Există trei **structuri de active imobilizate**, și anume:

- imobilizări necorporale
- imobilizări corporale
- imobilizări financiare.

Valoarea cu care vor fi înregistrate în conturi activele imobilizate este *valoarea contabilă de intrare*, care are următoarele semnificații:

- a) **costul de achiziție** – pentru activele fixe procurate cu titlu oneros (contra cost);
- b) **costul de achiziție** – pentru titlurile de valoare achiziționate;
- c) **costul de producție** – pentru activele fixe produse în cadrul întreprinderii;
- d) **valoarea justă** – pentru activele imobilizate obținute cu titlu gratuit și cele dobândite ca aport al asociaților.

Aceste conturi au o funcție contabilă de ACTIV și au următoarea funcțiune:

◆ se DEBITEAZĂ cu operațiile privind *intrările de active imobilizate*

- 1) prin activarea cheltuielilor în cazul imobilizărilor necorporale,
- 2) prin achiziție, producție proprie sau aportul asociaților în cazul imobilizărilor corporale,
- 3) prin achiziționarea de titluri financiare în cazul imobilizărilor financiare;

◆ se CREDITEAZĂ cu operațiile privind *ieșirile de active imobilizate*

- 1) prin cheltuielile amortizate integral în cazul imobilizărilor necorporale
 - 2) prin scoatere din funcțiune sau cedare în cazul imobilizărilor corporale
 - 3) prin cedare în cazul imobilizărilor financiare.
- ◆ Au SOLD FINAL DEBITOR, care exprimă valoarea imobilizărilor aflate în patrimoniul întreprinderii la un moment dat.

Cu excepția terenurilor, toate activele imobilizate au o existență limitată în timp. Paralel cu evidențierea beneficiilor economice generate de aceste active fixe (ex. veniturile realizate), este necesară și recunoașterea costului lor drept cheltuială (denumirea contabilă a lor este *cheltuieli cu amortizarea*). Atât veniturile generate de active cât și cheltuielile cu amortizarea se vor reflecta în Contul de profit și pierdere anual.

Explicația constă în faptul că aceste active fixe aduc în întreprinderi beneficii economice pe toată durata lor de viață și, în consecință este necesar să atașăm acestor beneficii și costurile (sacrificiile) făcute de întreprindere cu procurarea lor pe aceeași durată cât aduc beneficii. De aceea, în limbaj contabil folosim termenul de **amortizare**, care reprezintă *alocarea sistematică a valorii activului la durata sa de viață*.

DE REȚINUT. *În contabilitate, amortizarea este un proces de alocare (împărțire) a unei valori contabile la un număr de ani, și nu un proces de evaluare (de stabilire a unei valori reale a activului).*

Din punct de vedere matematic, amortizarea realizează o corecție anuală (reducere) a valorii imobilizărilor. La o primă privire, ar fi normal ca pe măsura înregistrării anuale a amortizării să micșorăm valoarea activului supus amortizării, adică să credităm contul de active imobilizate. Ne împiedică însă principiul contabil denumit *principiul costului istoric*, potrivit căruia activele trebuie să rămână evidențiate în contabilitate pe toată durata lor de viață la valoarea de intrare.

De aceea, pentru **înregistrarea contabilă** a amortizării imobilizărilor necorporale și a celor corporale se folosesc conturile sintetice 280 Amortizări privind imobilizările necorporale și respectiv 281 Amortizări privind imobilizările corporale.

Prin conținutul lor economic ambele sunt *conturi rectificative* ale valorii activelor necorporale și corporale și au funcție contabilă inversă conturilor de active imobilizate pe care le corectează. Funcțiunea lor este:

- ◆ se CREDITEAZĂ cu valoarea amortizării anuale calculate pentru imobilizările necorporale și corporale
- ◆ se DEBITEAZĂ cu valoarea amortizării imobilizărilor necorporale și corporale scoase din activ (prin amortizare completă sau vânzare sau casare).
- ◆ Au SOLD FINAL CREDITOR, care exprimă anual valoarea amortizării cumulate a imobilizărilor necorporale și corporale.

În bilanțul anual vor apărea ambele conturi, adică activul la valoarea lui de intrare, dar și contul de amortizare a activului, cu valoarea amortizării cumulate în timp. Ca urmare, valoarea

bilanțieră a activului este o *valoare netă*, obținută prin scăderea din valoarea contabilă de intrare a activului a amortizării cumulate.

Exemplul 1

Societatea achiziționează, pe credit comercial, un program informatic în valoare de 15.000lei. Ulterior, (peste 45 de zile) se plătește prin bancă datoria față de furnizor.

Programul informatic este amortizat pe durata a trei ani. La finalul celor trei ani se scoate din evidența contabilă programul complet amortizat.

1. achiziția programului informatic

Tranzacția va determina creșterea valorii imobilizărilor necorporale și a datoriei față de furnizor. Contul de datorii folosit ori de câte ori întreprinderea achiziționează imobilizări corporale sau necorporale este **404** Furnizori de imobilizări. Valoarea datoriei față de furnizori cuprinde costul de achiziție. Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **208** Alte imobilizări necorporale, crește valoarea imobilizărilor necorporale, A + → Debit
- **404** Furnizori de imobilizări, crește datoria față de furnizorii de imobilizări, D + → Credit

208 Alte imobilizări necorporale	=	404 Furnizori de imobilizări	15.000 lei
---	---	-------------------------------------	------------

2. plata datoriei față de furnizor

Tranzacția va determina scăderea datoriei față de furnizorul de imobilizări și scăderea disponibilităților bănești ale întreprinderii. Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **512** Conturi la bănci, scad lichiditățile întreprinderii, A - → Credit
- **404** Furnizori de imobilizări, scade datoria față de furnizorii de imobilizări, D - → Debit

404 Furnizori de imobilizări	=	512 Conturi la bănci	15.000 lei
-------------------------------------	---	-----------------------------	------------

3. înregistrarea amortizării imobilizării necorporale pe primul an

Tranzacția determină creșterea valorii cheltuielilor anuale cu amortizarea imobilizărilor necorporale precum și a valorii amortizării aferente programului informatic (cu efectul de reducere a valorii bilanțiere a activului). Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **681** Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor, cresc cheltuielile, Cp - → Debit
- **2808** Amortizarea altor imobilizări necorporale, crește valoarea amortizării, A- → Credit

681 Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor	=	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	5.000 lei
--	---	---	-----------

Înregistrarea 3. se repetă și în anul 2 și 3.

4. la sfârșitul anului 3 se scoate din evidența contabilă imobilizarea amortizată complet

Tranzacția determină micșorarea valorii activelor necorporale(A-) și, concomitent, diminuarea amortizării corespunzătoare imobilizării casate -(A-), adică matematic: (A+).Forma sintetică a analizei contabile este:

- **2808** Amortizarea altor imobilizări necorporale, scade valoarea amortizării, -(A-) → Debit
- **208** Alte imobilizări necorporale, scade valoarea imobilizărilor necorporale, A - → Credit

Formula contabilă este:

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	=	208 Alte imobilizări necorporale	15.000 lei
--	---	--	------------

Exemplul 2

Societatea achiziționează un utilaj în valoare de 20.000lei, de la un furnizor. La scadență, plătește contravaloarea utilajului din lichiditățile din bancă.

Durata de utilizare a mijlocului fix este de 5ani.

La finalul anului al cincilea, societatea casează utilajul.

1. achiziția utilajului

Tranzacția va determina creșterea valorii imobilizărilor corporale și a datoriei față de furnizorul de imobilizări. Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **2131** Echipamente tehnologice, crește valoarea imobilizărilor corporale, A + → Debit
- **404** Furnizori de imobilizări, crește datoria față de furnizorii de imobilizări, D + → Credit

2131 Echipamente tehnologice	=	404 Furnizori de imobilizări	20.000 lei
--	---	--	------------

2. plata datoriei față de furnizor

Tranzacția va determina scăderea datoriei față de furnizorul de imobilizări și scăderea disponibilităților bănești ale întreprinderii. Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **512**Conturi la bănci, scad lichiditățile întreprinderii, A - → Credit
- **404** Furnizori de imobilizări, scade datoria față de furnizorii de imobilizări, D - → Debit

404 Furnizori de	=	512 Conturi la	20.000lei
-------------------------	---	-----------------------	-----------

imobilizări

bănci

3.Înregistrarea amortizării anuale a activului fix

Tranzacția determină creșterea valorii cheltuielilor anuale cu amortizarea imobilizărilor corporale precum și a valorii amortizării aferente utilajului (cu efectul de reducere a valorii bilanțiere a activului). Forma sintetică a analizei contabile, este prezentată în continuare.

- **681** Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor, cresc cheltuielile, Cp - → Debit
- **2813** Amortizarea echipamentelor tehnologice, crește valoarea amortizării, A- → Credit

681 Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor tehnologice	4.000lei
--	---	--	----------

Înregistrarea 3. se repetă și în anul 2, 3, 4, 5.

4.scoaterea din evidența contabilă a activului care s-a casat

Tranzacția determină micșorarea valorii utilajelor întreprinderii (A-) și, concomitent, diminuarea amortizării corespunzătoare imobilizării casate (A+). Forma sintetică a analizei contabile, pe care o puteți deduce din cele de mai sus, este prezentată în continuare.

- **2813** Amortizarea echipamentelor tehnologice, scade valoarea amortizării, -(A-) → Debit
- **2131** Echipamente tehnologice, scade valoarea imobilizărilor corporale, A - → Credit

Formula contabilă este:

281 Amortizări privind imobilizările corporale	=	2131 Echipamente tehnologice	20.000 lei
---	---	-------------------------------------	------------

Exemplul 3

Întreprinderea obține din producție proprie o piesă de mobilier pentru birou al cărui cost de producție este de 3.000 lei.

Durata de viață este de 3 ani, iar compania decide să îl vândă după 2 ani de folosință la prețul de vânzare de 1.200lei.

1. înregistrarea piesei de mobilier rezultate din producție proprie

Tranzacția implică o majorare a valorii imobilizărilor corporale, ca urmare a activității proprii a entității, pentru care nu sunt datorate echivalente valorice furnizorilor și care nici nu provine din aportul acționarilor. De aceea, creșterea valorii activului trebuie recunoscută în contabilitate sub forma unui venit, care compensează valoric suma tuturor cheltuielilor făcute de companie cu obținerea activului (cheltuieli cu materia primă, cu salariile, cu energia, cu amortizarea utilajelor folosite, etc.).

Atât cheltuielile implicate cât și venitul recunoscut pentru producția acestei imobilizări sunt preluate de Contul de profit și pierdere la

sfârșitul perioadei contabile. Ca urmare, impactul acestei activități asupra Contului de profit și pierdere din anul intrării activului în contabilitate este nul, la fel ca și în cazul unei piese de mobilier pe care ar fi cumpărat-o de la furnizori.

Forma sintetică a analizei contabile este:

- **214** Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție, crește valoarea imobilizărilor corporale, A + → Debit
- **722** Venituri din producția de imobilizări corporale, crește valoarea veniturilor, Cp + → Credit

214 Mobilier,	=	722 Venituri din	3.000 lei
aparatură birotică,		producția de imobilizări	
echipamente de		corporale	
protecție			

2. Înregistrarea amortizării anuale a activului fix

Tranzacția determină creșterea valorii cheltuielilor anuale cu amortizarea imobilizărilor corporale precum și a valorii amortizării aferente mobilierului (cu efectul de reducere a valorii bilanțiere a activului). Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **681** Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor, cresc cheltuielile, Cp - → Debit
- **2814** Amortizarea mobilierului..., crește valoarea amortizării, A- → Credit

681 Cheltuieli privind	=	2814 Amortizarea	1.000 lei
amortizarea		mobilierului...	
imobilizărilor			

Înregistrarea 2. se repetă și în anul 2.

3. vânzarea piesei de mobilier după doi ani de folosință

Tranzacția de vânzare determină două înregistrări în contabilitate:

a) Vânzarea propriu-zisă sau recunoașterea venitului din vânzare.

Tranzacția determină creșterea creanței întreprinderii asupra debitorului (cumpărătorul activului fix) la prețul de vânzare (A+), concomitent cu evidențierea venitului realizat din vânzarea sa (Cp+). Conturile utilizate sunt: **461** Debitori diverși, cont de activ care se debitează cu creșterea creanței față de cumpărător și **7583** Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital, cont de capitaluri proprii care se creditează cu creșterea veniturilor din vânzare. Formula contabilă este:

461 Debitori	=	7583 Venituri din vânzarea	1.200 lei
diverși		activelor și alte operații de	
		capital	

b) Descărcarea din gestiune sau recunoașterea costului bunului vândut.

Scoaterea din evidență a piesei de mobilier determină diminuarea valorii de intrare a activului (A-), înregistrată în creditul contului **214** Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție pentru suma de 3.000lei, simultan cu micșorarea amortizării -(A-) reflectată în debitul contului **281** Amortizări privind imobilizările corporale (pentru suma acumulată în cei doi ani de folosință 2.000lei) și cu recunoașterea sub forma de cheltuieli a părții neamortizate din activ Cp-, prin debitarea contului **6583** Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital pentru diferența de 1.000lei. Formula contabilă este:

%	=	214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție	<u>3.000 lei</u>
281 Amortizări privind imobilizările corporale			2.000 lei
6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			1.000 lei

Exemplul 4

Societatea comercială achiziționează 100 de acțiuni la o altă societate din cadrul grupului la prețul unitar 180 lei.

Titlurile sunt achitate integral la cumpărare.

Timp de doi ani, societatea a încasat dividende în sumă de 11lei pe acțiune.

Peste doi ani, societatea vinde 20 de titluri la prețul de cesiune de 270 lei pe acțiune.

Atât cumpărarea cât și vânzarea titlurilor se face cu plată-încasare pe loc, prin contul din bancă.

Caracteristica activelor imobilizate financiare este că ele nu se amortizează, pentru că nu au o durată de viață prestabilită în companie. Costul lor de achiziție va fi recunoscut drept cheltuială abia în momentul vânzării.

1. achiziția titlurilor de participare: 100titluri x 180lei = 18.000lei

Tranzacția va determina creșterea valorii activelor imobilizate financiare și scăderea disponibilităților bănești ale întreprinderii. Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **261** Acțiuni deținute la entitățile afiliate, crește valoarea imobilizărilor financiare, A + → Debit
- **512** Conturi la bănci, scad lichiditățile întreprinderii, A - → Credit

261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate = **512** Conturi la bănci 20.000 lei

2. încasarea dividendelor anuale: 100 titluri x 11lei = 1.100lei
 Tranzacția va determina creșterea lichidităților companiei și creșterea veniturilor de natură financiară realizate de companie prin dividendele încasate. Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **7611** Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate, crește valoarea veniturilor financiare, Cp + → Credit
- **512** Conturi la bănci, cresc lichiditățile întreprinderii, A + → Debit

512 Conturi la bănci = **7611** Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate 1.100 lei

3. vânzarea a 20 de titluri la Bursa de Valori: 20 titluri x 270ei = 5.400lei

a) Recunoașterea venitului din vânzare.

Tranzacția va determina creșterea disponibilităților bănești dar și recunoașterea unui venit din cedarea activului financiar.

- **512** Conturi la bănci, cresc lichiditățile întreprinderii, A + → Debit
- **7641** Venituri din imobilizări financiare cedate, crește valoarea veniturilor financiare, Cp + → Credit

512 Conturi la bănci = **7641** Venituri din imobilizări financiare cedate 5.400 lei

b) recunoașterea drept cheltuielă a costului acțiunilor cedate: 20 acțiuni x 180lei = 3.600lei

Tranzacția va determina scăderea valorii activelor financiare și creșterea cheltuielilor companiei pentru costul de achiziție al acțiunilor vândute. Se aplică principiul conectării cheltuielilor la venituri: acțiunile au generat un venit prin vânzarea lor, atunci vom putea recunoaște și costul (sacrificiul) companiei cu achiziția lor.

- **261** Acțiuni deținute la entitățile afiliate, scade valoarea imobilizărilor financiare, A - → Credit
- **6641** Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate, crește valoarea cheltuielilor financiare, Cp - → Debit

6641 Cheltuieli = **261** Acțiuni deținute 3.600 lei

privind imobilizări
financiare cedate

la entitățile afiliate

Referitor la evaluarea activelor imobilizate, putem spune că acestea se evaluează în următoarele momente:

- **la intrare** - cu ocazia intrării în evidențele contabile (la *cost de achiziție*, dacă provin din achiziții, la *cost de producție* dacă provin din producția proprie sau la *valoarea justă*, dacă provin din aporturile acționarilor sau au fost obținute cu titlu gratuit, prin donații);

- **la ieșire** - adică la data încetării recunoașterii lor în contabilitate ca urmare a vânzării, casării sau scoaterii din evidența contabilă (la *valoarea de intrare*);

- **la inventariere** (la *valoarea de inventar* stabilită de comisia de inventariere);

- **la data închiderii exercițiului financiar** (la întocmirea bilanțului)
- pentru a stabili, prin aplicarea principiului prudenței, valoarea lor bilanțieră, care este *valoarea contabilă netă*, obținută prin scaderea din valoarea contabilă de intrare a amortizării cumulate și a oricăror alte deprecieri suferite de activele fixe peste cele calculate prin amortizare.

Funcționarea conturilor de active circulante.

Aceste conturi evidențiază bunurile și valorile economice de folosință temporară, cu durata de cel mult 1 an. În structura bilanțieră se găsesc următoarele forme de active circulante:

- ❑ Sub formă materială: stocuri de materii prime, materiale, produse, mărfuri
- ❑ Sub formă de creanțe în relațiile cu terții: clienți, debitori, etc.
- ❑ Sub formă bănească: lichidități și investiții financiare pe termen scurt

În raport de această structură, conturile de active circulante se împart în:

Conturi de stocuri

Atunci când discutăm despre o activitate de comerț, definim stocurile ca fiind bunurile cumpărate în scop de revânzare (*stocuri de mărfuri*). Dacă această definiție este satisfăcătoare pentru întreprinderile de tip comercial, vom întâlni alte abordări pentru companiile de tip producție sau pentru cele de tip prestări de servicii.

Companiile producătoare nu vor achiziționa bunuri pentru revânzare și de aceea la ele vom întâlni *stocuri de materii prime și materiale consumabile, stocuri de producție în curs de execuție* și respectiv de *stocuri de produse finite*.

La companiile cu specific de prestări servicii vor domina acele tipuri de bunuri achiziționate cu scopul de a folosi în activitatea curentă a firmei, și anume este vorba despre *stocurile de materiale consumabile*.

La **intrarea** stocurilor în evidența contabilă, valoarea cu care vor fi înregistrate în conturi este *valoarea contabilă de intrare*, care are următoarele semnificații:

- a) **costul de achiziție** - pentru stocurile procurate cu titlu oneros (contra cost);
- b) **costul de producție** - pentru stocurile produse în cadrul întreprinderii
- c) **valoarea justă** - pentru stocurile obținute cu titlu gratuit și cele dobândite ca aport al asociaților.

Ieșirea stocurilor din evidența contabilă cu ocazia vânzării sau consumului se face la valoarea de intrare. Pot să apară însă anumite probleme atunci când stocuri identice au fost evaluate la intrare cu valori diferite (datorate fluctuației pieței). În această situație se vor aplica anumite metode convenționale de determinare a valorii stocurilor consumate sau vândute (ex. metoda PRIMUL INTRAT - PRIMUL IEȘIT, ULTIMUL INTRAT - PRIMUL IEȘIT, COSTUL MEDIU PONDERAT). Aceste metode se vor studia în cursul anului 2 la cursul de Contabilitate financiară.

Regulile de funcționare a conturilor de stocuri sunt:

- sunt conturi de active circulante, cu funcție contabilă de activ
- **se debitează** cu operațiile de intrare în companie a stocurilor, prin: cumpărare, producție proprie, aport al acționarilor, plusuri constatate la inventariere;
- **se creditează** cu operațiile privind ieșirea de stocuri prin: consum, vânzare, minusuri la inventariere;
- au **sold final debitor**, care exprimă valoarea stocurilor existente în gestiunea întreprinderii la finalul perioadei contabile.

Conturi de creanțe

Creanțele evidențiază relațiile de decontare ale societății cu clienții și cu alte terțe persoane (salariații, statul, etc.) privind drepturile companiei constituite ca urmare a valorilor avansate temporar acestora și de la care se așteaptă un echivalent valoric.

Creanțele se pot clasifica în creanțe comerciale, care apar din relațiile comerciale ale companiei cu clienții săi (prin vânzarea de bunuri și servicii) și creanțe necomerciale, care apar din alte relații ale companiei cu partenerii (în legătură cu salariații pentru pagube produse de aceștia, în legătură cu statul pentru recuperarea anumitor impozite și taxe, în legătură cu proprietarii firmei pentru sume împrumutate acestora, etc).

Regulile de funcționare a conturilor de creanțe sunt:

- sunt conturi de active circulante, cu funcție contabilă de activ
- **se debitează** la constituirea creanței față de terțe persoane
- **se creditează** la încasarea creanței
- **SFD** = creanțele neîncasate la finalul perioadei contabile

Conturi de trezorerie sau de lichidități (disponibilități bănești)

Întreprinderea își poate păstra disponibilitățile bănești fie la bănci în conturi curente sau depozite pe termen scurt, sub formă de cecuri, fie în casierie.

Aceste **conturi de lichidități** funcționează după următoarele reguli:

- au funcție contabilă de active circulante
- **se debitează** cu operațiile de încasări
- **se creditează** cu operațiile de plăți
- **SFD** = lichiditățile aflate în conturi la bănci și în casieria societății la finalul perioadei contabile.

EXCEPȚIE face contul **5121 Conturi curente la bănci în lei**, în cazul în care este folosit și ca instrument privind creditele de trezorerie pe termen scurt acordate de bancă societății. În acest caz, contul are funcție contabilă de A/D (bifuncțional), în sensul că poate prezenta la sfârșitul lunii fie sold final debitor, care reprezintă valoarea lichidităților din bancă, fie sold final creditor, care exprimă valoarea creditului de trezorerie acordat de bancă societății.

Conturi de investiții financiare pe termen scurt

În anumite perioade economice, întreprinderile dispun de surplus de lichidități, care nu poate fi absorbit de activitatea curentă,

operațională. Acest surplus poate fi folosit prin tranzacționarea lui pe piețele financiare, prin achiziție de titluri financiare de valoare (ex. acțiuni, obligațiuni).

Aceste **conturi de investiții financiare pe termen scurt** funcționează după următoarele reguli:

- au funcție contabilă de active circulante
- **se debitează** cu operațiile de achiziții de titluri financiare
- **se creditează** cu operațiile de cedare (prin vânzare) a titlurilor financiare
- **SFD** = valoarea titlurilor financiare pe termen scurt deținute de societate la finalul perioadei contabile

Vom prezenta în continuare exemplul unei societăți comerciale care efectuează tranzacții cu stocuri, creanțe și lichidități.

Este momentul să introducem și informații despre conturile de TVA (taxa pe valoarea adăugată). Acest impozit indirect afectează viața unei companii în două momente:

- cu ocazia vânzărilor de bunuri și de servicii către clienți compania va trebui să ceară de la aceștia, pe lângă prețul de vânzare negociat, și TVA, cu scopul de a o plăti statului. Această taxă poartă numele de **TVA colectată** și este reflectată în contul de datorii către stat numit **4427 TVA colectată**.
- cu ocazia achiziției de bunuri și de servicii, compania va datora furnizorului, pe lângă prețul negociat cu acesta, și TVA, pe care însă va putea să o recupereze de la stat, în compensare cu TVA colectată de la clienți. Această taxă poartă numele de **TVA deductibilă** și este reflectată în contul de creanțe față de stat numit **4426 TVA deductibilă**.

DE REȚINUT:

- toate tranzacțiile în care întreprinderea cumpără bunuri sau servicii vor fi purtătoare de TVA deductibilă (A+)
- toate tranzacțiile în care întreprinderea vinde bunuri sau servicii vor fi purtătoare de TVA colectată (D+)

Vom prezenta în continuare situația unei societăți comerciale care efectuează tranzacții cu stocuri, creanțe și lichidități.

Exemplul 1

Societatea cumpără de la un furnizor un stoc de materii prime, în valoare de 4.000lei, TVA 24%. Din acest stoc, se dau în consum materii prime în valoare de 3.000lei.

1. achiziția de materii prime

Tranzacția determină creșterea valorii stocului de materii prime (A+) înregistrată în debitul contului **301** Materii prime, creșterea valorii TVA deductibilă (A+) înregistrată în debitul contului **4426** TVA deductibilă și, simultan, se recunoaște o datorie față de furnizor (D+) reflectată în creditul contului **401** Furnizori. Formula contabilă este:

$$\begin{array}{rcll} & \% & = & \mathbf{401} \text{ Furnizori} & 4.960\text{lei} \\ 4.000\text{lei } \mathbf{301} \text{ Materii prime} & & & & \\ 960 \text{ lei } & \mathbf{4426} & \text{TVA} & & \\ & \text{deductibilă} & & & \end{array}$$

2. consumul de materii prime

Consumul de stocuri determină micșorarea valorii stocului de materii prime (A-) înregistrată în creditul contului **301** Materii prime și concomitent, se recunoaște cheltuiala făcută cu achiziția stocului consumat (Cp-) în debitul contului **601** Cheltuieli cu materii prime. Formula contabilă este:

$$\mathbf{601} \text{ Cheltuieli cu materii prime} = \mathbf{301} \text{ Materii prime} \quad 3.000 \text{ lei}$$

Exemplul 2

Din procesul de producție rezultă produse finite la costul de producție de 1.500lei.

Contul care se folosește pentru a înregistra stocurilor de produse finite obținute de companie pentru a fi vândute este **711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse**, cont bifuncțional, în sensul că poate prezenta la sfârșitul lunii fie sold final creditor, fie sold final debitor:

- se creditează cu valoarea produselor obținute în cursul lunii, evaluate la cost de producție
- se debitează cu valoarea produselor vândute în cursul lunii, evaluate la cost de producție
- SFC = valoarea produselor obținute și nevândute (generează stocare)
- SFD = valoarea produselor obținute în perioadele anterioare și vândute în perioada curentă (generează destocarea firmei).

Obținerea produselor finite determină creșterea valorii stocului de produse finite (A+), care se înregistrează în debitul contului **345** Produse finite și, recunoașterea unor veniturilor din producția proprie (Cp+) prin creditarea contului **711** Venituri aferente costurilor stocurilor de produse. Acestea sunt considerate de noi *venituri*

temporare (de pasaj temporar), până la transformarea lor în venituri reale cu ocazia vânzării produselor către clienți. Explicația folosirii acestui cont de venituri este similară cu cea prezentată anterior, la Exemplul 3 de la Conturile de Active imobilizate.

Formula contabilă este:

345	Produse=	711	Venituri aferente costurilor stocurilor	1.500
finite		de produse		lei

Exemplul 3

Soc. comercială cumpără de la furnizor mărfuri, la costul de achiziție de 10.000lei, TVA 24%. Datoria față de furnizor se plătește din contul curent de la bancă.

1. Achiziția mărfurilor

Tranzacția determină creșterea valorii stocului de mărfuri (A+) înregistrată în debitul contului **371** Mărfuri, creșterea valorii TVA deductibilă (A+) înregistrată în debitul contului **4426** TVA deductibilă și, simultan, se recunoaște o datorie față de furnizor (D+) reflectată în creditul contului **401** Furnizori. Formula contabilă este:

	%	=	401	Furnizori	12.400lei
10.000lei			371	Materii prime	
2.400 lei			4426	TVA	
				deductibilă	

2. Plata furnizorului de mărfuri

Tranzacția determină scăderea disponibilului din contul de la bancă (A-), care se înregistrează în creditul contului **512** Conturi curente la bănci și, concomitent, o micșorare a datoriei față de furnizori (D-), reflectată în debitul contului **401** Furnizori. Formula contabilă:

401	Furnizori	=	512	Conturi curente la bănci	12.400 lei
------------	-----------	---	------------	--------------------------	------------

Exemplul 4

Din produsele finite existente în depozit, societatea vinde unui client un lot de produse la prețul de vânzare de 900ei, TVA 24%. Costul de producție al produselor vândute este de 700lei. Societatea primește de la client un efect comercial sub forma unei cambii, cu scadența la 45 de zile. Încasarea cambiei se face prin contul curent de la bancă.

1. Vânzarea produselor finite

Tranzacția de vânzare determină două înregistrări în contabilitate:

a) Vânzarea propriu-zisă sau recunoașterea venitului din vânzare.

Tranzacția determină creșterea creanței întreprinderii asupra clientului (cumpărătorul produselor) la prețul de vânzare (A+), concomitent cu evidențierea venitului (real de data asta) realizat din vânzarea produselor (Cp+) și cu reflectarea valorii TVA specifică vânzărilor. Conturile utilizate sunt: **411** Clienți, cont de activ care se debitează cu creșterea creanței față de cumpărător, **701** Venituri din vânzarea de produse finite, cont de capitaluri proprii care se creditează cu creșterea veniturilor din vânzare și contul **4427** TVA colectată, cont de datorii față de stat care se creditează cu creșterea valorii TVA din factură. Formula contabilă este:

1.116lei	411	=	701 Venituri din vânzarea de	900 lei
Clienți			produse finite	216 lei
			4427 TVA colectată	

b) Descărcarea din gestiune sau derecunoașterea veniturilor temporare aferente produselor vândute.

Scoaterea din evidență a produselor vândute determină diminuarea valorii stocului de produse finite (A-), înregistrată în creditul contului 345 Produse finite, simultan cu micșorarea veniturilor temporare aferente costului stocurilor, înregistrată în debitul contului **711** Venituri aferente costurilor stocurilor de produse. Formula contabilă este:

711 Venituri aferente costurilor	345 Produse finite	700 lei
stocurilor de produse	=	

2. Primirea cambiei de la client

Cambia este un efect comercial care circulă între comercianți, pentru a întări obligația cumpărătorului de a face o plată certă către vânzător.

Este necesară reflectarea în contabilitatea firmei a creanței față de client sub un nou nume, și anume *efecte comerciale de primit*. Astfel, spunem că dispare creanța sub numele de clienți (A-) reflectată în creditul contului **411** Clienți și îi ia locul creanța sub numele de efecte comerciale de primit reflectată în debitul contului **413** Efecte de primit de la clienți. Formula contabilă:

413 Efecte de primit de	=	411 Clienți	1.116lei
la clienți			

3. Încasarea cambiei

Tranzacția generează creșterea disponibilităților bănești ale companiei (A+) în debitul contului 512 Conturi la bănci și scăderea creanței (A-) în creditul contului 413 Efecte de primit de la clienți.

512 Conturi curente la bănci = **413** Efecte de primit de la clienți 1.116lei

Exemplul 5

Societatea vinde unui client, întregul stoc de mărfuri pe care îl are în depozit, la prețul de vânzare de 12.000lei, TVA 24%. Încasarea va avea loc ulterior, prin contul din bancă.

1. Vânzarea mărfurilor

Tranzacția de vânzare determină două înregistrări în contabilitate:

c) Vânzarea propriu-zisă sau recunoașterea venitului din vânzare.

Tranzacția determină creșterea creanței întreprinderii asupra clientului (cumpărătorul mărfurilor) la prețul de vânzare (A+), concomitent cu evidențierea venitului realizat din vânzarea mărfurilor (Cp+) și cu reflectarea valorii TVA specifică vânzărilor. Conturile utilizate sunt: **411** Clienți, cont de activ care se debitează cu creșterea creanței față de cumpărător, **707** Venituri din vânzarea de mărfuri, cont de capitaluri proprii care se creditează cu creșterea veniturilor din vânzare și contul **4427** TVA colectată, cont de datorii față de stat care se creditează cu creșterea valorii TVA din factură. Formula contabilă este:

14.880lei **411** = **707** Venituri din vânzarea de 12.000 lei
Clienți mărfuri 2.880 lei
 4427 TVA colectată

d) Descărcarea din gestiune sau recunoașterea costului de achiziție al mărfurilor vândute.

Scoaterea din evidență a mărfurilor vândute determină diminuarea valorii stocului de mărfuri A-, înregistrată în creditul contului 371 Mărfuri, simultan cu recunoașterea în cheltuielile perioadei a costului de achiziție mărfurilor vândute, înregistrată în debitul contului **607** Cheltuieli cu mărfurile. Formula contabilă este:

607 Cheltuieli cu mărfurile **371** Mărfuri 10.000 lei
 = lei

Exemplul 6

La data de 3.09.2010 societatea achiziționează de pe piața de capital 100 de acțiuni emise de o altă societate din grup, la prețul unitar de 7lei/acțiune, cu plata directă din disponibilul de la bancă.

În data 15.11.2010 societatea vinde acțiunile prin intermediul Bursei, la prețul de vânzare unitar de 9,5lei, cu încasare imediată.
Variantă: prețul de vânzare unitar este de 6lei.

1. 3.09. 2010 achiziția titlurilor de valoare 100titluri x 7lei = 700lei

Tranzacția va determina creșterea valorii activelor circulante de natură financiară și scăderea disponibilităților bănești ale întreprinderii. Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **501** Acțiuni deținute la entitățile afiliate, crește valoarea investițiilor financiare pe termen scurt, A + → Debit
- **512** Conturi la bănci, scad lichiditățile întreprinderii, A - → Credit

501 Acțiuni deținute	=	512 Conturi la bănci	700 lei
la entitățile afiliate			

2. 15.11.2010 vânzarea acțiunilor la prețul de 9.5lei

Tranzacția va determina obținerea unui câștig din diferența între prețul de vânzare și cel de cumpărare (9.5 lei - 7 lei = 2.5lei pe acțiune). Acest câștig se reflectă ca o creștere de lichidități, A+, în debitul contului **512** Conturi la bănci, simultan cu scăderea valorii investițiilor financiare ale companiei, A-, în creditul contului **501** Acțiuni deținute la entitățile afiliate și ca o creștere a veniturilor companiei sub forma câștigului net, Cp+, în creditul contului **7642** Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate.

950lei	512	=	501 Acțiuni deținute	700 lei
Conturi la bănci			la entitățile afiliate	
			7642 Câștiguri din	250lei
			investiții pe termen	
			scurt cedate	

Ce am constatat în cazul investițiilor financiare pe termen scurt, că nu vom reflecta vânzarea în două etape (cu recunoașterea venitului și a costului de achiziție), ci vom evidenția direct câștigul net sau pierderea netă.

Variantă. Acțiunile se vând în pierdere, la un preț de vânzare mai mic decât costul de achiziție, ceea ce înseamnă o pierdere netă de 1 leu: 6lei - 7 lei = -1leu pe acțiune.

600lei	512	=	501 Acțiuni deținute	700 lei
Conturi la bănci			la entitățile afiliate	
100 lei	6642			
Pierderi din investiții pe termen scurt				

cedate

Exemplul 7

Societatea vinde unui client produsele finite pe care le mai are în stoc la prețul de vânzare 1.000lei, TVA 24%, pentru care primește de la client un cec bancar. Ulterior, societatea încasează cecul prin intermediul băncii. Comisionul reținut de bancă este de 0.5% din valoarea tranzacției.

1.Vânzarea produselor finite

Tranzacția de vânzare determină două înregistrări în contabilitate:

a.Vânzarea propriu-zisă sau recunoașterea venitului din vânzare.

Tranzacția determină creșterea creanței întreprinderii asupra clientului (cumpărătorul produselor) la prețul de vânzare (A+), concomitent cu evidențierea venitului (real de data asta) realizat din vânzarea produselor (Cp+) și cu reflectarea valorii TVA specifică vânzărilor. Conturile utilizate sunt: **411** Clienți, cont de activ care se debitează cu creșterea creanței față de cumpărător, **701** Venituri din vânzarea de produse finite, cont de capitaluri proprii care se creditează cu creșterea veniturilor din vânzare și contul **4427** TVA colectată, cont de datorii față de stat care se creditează cu creșterea valorii TVA din factură. Formula contabilă este:

1.240lei	411	=	701 Venituri din vânzarea de	
Clienți			produse finite	1.000lei
		2	TVA colectată	
				240lei

b.Descărcarea din gestiune sau derecunoașterea veniturilor temporare aferente produselor vândute.

Scoaterea din evidență a produselor vândute determină diminuarea valorii stocului de produse finite (A-), înregistrată în creditul contului 345 Produse finite, simultan cu micșorarea veniturilor temporare aferente costului stocurilor, înregistrată în debitul contului **711** Venituri aferente costurilor stocurilor de produse. Formula contabilă este:

711 Venituri aferente	3	Produse finite	800l
costurilor stocurilor de	=		ei
produse			

2.Primirea cecului de la client

Cecul este un instrument de plată care circulă între comercianți, prin care se cumpărătorul face plata certă către vânzător.

Este necesară reflectarea în contabilitatea firmei a cecului primit de la client. Astfel, spunem că dispare creanța sub numele de clienți (A-) reflectată în creditul contului **411** Clienți și îi ia locul o lichiditate (A+) sub forma unor valori de încasat, reflectată în debitul contului **5112** Cecuri de încasat. Formula contabilă:

5112 Cecuri de încasat = **411** Clienți 1.240lei

3.Încasarea cecului

Tranzacția generează creșterea disponibilităților bănești ale companiei (A+) în debitul contului **512** Conturi la bănci, reflectarea comisionului bancar reținut de către bancă, drept o cheltuială care crește, Cp-, în debitul contului **627** Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate, precum și scăderea valorilor de încasat (A-) în creditul contului **5112** Cecuri de încasat.

1.233.8lei **512** Conturi = **5112** Cecuri de încasat 1.240lei
curente la bănci
6.2lei **627** Cheltuieli cu
serviciile bancare și
asimilate

Exemplul 8

Casierul societății ridică din bancă suma de 500 lei pe care o depune în casierie.

Tranzacția generează scăderea lichidității din bancă, A-, în creditul contului **512** Conturi la bănci, precum și creșterea lichidității din casierie, A+, în debitul contului **531** Casa.

531 Casa = **512** Conturi la bănci 500lei

ATENȚIE: în practica contabilă, pentru a evidenția mișcarea unei sume dintr-un cont de disponibilități bănești în alt cont de disponibilități bănești se folosește contul **581 Viramente interne**. Acest lucru este justificat de faptul că există o perioadă de timp în care disponibilitățile bănești se află în tranzit între cele două posturi de trezorerie. Pentru a reflecta acest schimb de bani între cele două posturi de trezorerie vom avea două etape:

- *Ridicarea numerarului din contul bancar.* Ridicarea numerarului din contul de la bancă determină micșorarea disponibilului din bancă (A-) și transferarea sumei în alt element de trezorerie (A+). Conturile utilizate sunt **512** Conturi curente la bănci,

care se creditează cu diminuarea de disponibil și **581** Viramente interne, A+, care se debitează cu creșterea sumei transferate temporar. Formula contabilă este următoarea:

581 Viramente interne = **512** Conturi curente la 500 lei bănci

- *Depunerea numerarului în casierie.* Depunerea numerarului în casieria firmei determină transferarea sumei din contul de trezorerie temporar (A-) și creșterea numerarului (A+). Conturile sunt: **581** Viramente interne care se creditează cu micșorarea sumei transferate și **531** Casa care se debitează cu creșterea de numerar. Formula contabilă este următoarea:

531 Casa = **581** Viramente interne 4 lei

Funcționarea conturilor de cheltuieli înregistrate în avans.

Cheltuielile înregistrate în avans sunt elemente care apar ca urmare a aplicării conceptului contabilității de angajamente. Potrivit acestuia, cheltuielile și veniturile trebuie recunoscute în perioada contabilă la care se referă, indiferent de momentul la care se realizează plata/încasarea lor. Ca urmare, este vorba despre activarea unor cheltuieli care au generat ieșiri de lichidități în perioada curentă, dar pentru servicii de care compania va beneficia în perioade contabile viitoare.

Este cazul cheltuielilor cu chiriile, cu abonamentele, cu asigurările, la care practica cere ca plata să se facă în avans. În esență, ele reprezintă niște creanțe ale companiei față de terți, pentru că a plătit acum o sumă de bani și încă nu a primit nimic.

Exemplul 1

În luna noiembrie compania plătește, pentru sediul în care funcționează, chiria pe luna noiembrie și decembrie, în sumă totală de 400lei.

1. Noiembrie: plata chiriei pe cele două luni
Tranzacția generează micșorarea lichidităților, A-, credit contul **512** Conturi la bănci, recunoașterea cheltuielii cu chiria pe luna noiembrie, Cp-, debit contul **612** Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, și recunoașterea cheltuielii cu chiria pe luna decembrie, A+, debit contul **471** Cheltuieli înregistrate în avans.

200lei **612** Cheltuieli cu = **512** Conturi curente la 400 lei

chiriile..
200lei **471** Cheltuieli
înregistrate în avans

bănci

2. Decembrie: recunoașterea cheltuielii cu chiria pe luna în curs
Tranzacția generează transformarea cheltuielii în avans în cheltuială curentă
cu chiria. Scade valoarea cheltuielilor în avans, A+, și crește valoarea
cheltuielilor curente cu chiria Cp-.

200lei **612** Cheltuieli cu = **471** Cheltuieli înregistrate 200 lei
chiriile.. în avans

Constatăm că fără să fie un flux monetar în această lună, va trebui să
recunoaștem totuși și în luna decembrie cheltuială cu chiria
(principiul conceptului contabilității de angajamente), adică fiecare
lună are propria cheltuială, indiferent de momentul când aceasta a
fost plătită

4.2 Reguli de funcționare a conturilor de capitaluri proprii

O altă clasă de conturi pe care o supunem atenției este clasa
conturilor de capitaluri proprii. Vom analiza în continuare conținutul
economic și funcția contabilă a conturilor de capitaluri precum și
principalele tranzacții economice care utilizează aceste conturi.

Capitalul propriu este definit ca fiind *interesul rezidual al
proprietarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor
datoriilor sale.*

Capitalul propriu reflectă *sursele de finanțare permanentă*, care
constau în:

- aportul la capitalul social al acționarilor / asociaților
- rezultatul obținut sub formă de profit
- alte elemente de capitaluri proprii (rezerve, prime legate de
capital, etc.)

Aceste conturi de capitaluri proprii reflectă sursele proprii de
finanțare ale întreprinderii, adică sunt conturi care funcționează după
regulile conturilor de capitaluri:

- sunt conturi cu funcție contabilă de capital
- **se creditează** cu operațiunile de constituire și respectiv de
majorare a capitalurilor proprii prin recunoașterea capitalului
subscris de asociați/acționari; a profitului realizat destinat
creșterii capitalului; transformări interne ale unor elemente de
capitaluri proprii; și din alte surse.

- **se debitează** cu operațiile de diminuare a capitalurilor proprii prin: retragerea capitalului social de către asociați/acționari; acoperirea pierderilor din capitalurile proprii; transformări interne ale unor elemente de capitaluri proprii; și alte micșorări.
- au **sold final creditor** , ce exprimă valoarea a capitalurilor proprii aflate la dispoziția entității economice .

Contul folosit pentru evidența capitalului social este **101 Capital social**, cont sintetic care cuprinde două conturi analitice:

- contul **1011 Capital subscris nevărsat**
- contul **1012 Capital subscris vărsat**.

Pentru a evidenția relația cu acționarii referitoare la subscrierea și respectiv aportul (vărsarea) capitalului se folosește contul **456 Decontări cu asociații privind capitalul**.

Acest cont este un cont *bifuncțional*:

- este un cont de creanțe ale societății asupra acționarilor și funcționează după regulile conturilor de activ atunci când are loc un aport al acționarilor la capitalul social. Astfel,
- **se debitează** la subscrierea capitalului de către acționari (apare promisiunea de aport din partea acționarilor)
- **se creditează** cu aportul propriu-zis al acționarilor (dispare promisiunea, apare aportul)
- există posibilitatea unui **sold final debtor** care exprimă promisiunea de aport neonorată încă de acționari (creanță neîncasată)

Respectiv,

- ❖ este un cont de datorii ale societății către acționari atunci când are loc o rambursare de capital către acționari:
- ❖ **se creditează** cu obligația societății de a restitui capitalul către acționari
- ❖ **se debitează** la achitarea obligației către acționari (plata banilor sau restituirea bunurilor)
- ❖ există posibilitatea unui **sold final creditor**, care exprimă obligația întreprinderii față de acționari neachitată încă.

Exemplul 1.

Se constituie o societate comercială pe acțiuni cu un capital social de 400.000 lei, divizat în 400 acțiuni cu o valoare nominală de 1.000 lei/acțiune. Acționarii depun un aport mixt, respectiv aport în natură, sub forma unui teren în valoare de 100.000 lei, și un aport în numerar pentru diferență, depus în contul bancar

Tranzacția presupune următorii pași :

1. Înregistrarea capitalul subscris de către acționari: 400 acțiuni x 1.000 lei/acțiune valoare nominală.

Astfel, subscrierea de capital de către acționari determină creșterea dreptului de creanță a întreprinderii asupra acționarilor și creșterea capitalului subscris, dar nevărsat

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **456** Decontări cu asociații privind capitalul, Creanțe + → Debit
- **1011** Capital subscris nevărsat, creșterea capitalului subscris, dar nevărsat Cp+ → Credit

456 Decontări cu asociații privind capitalul	=	1011 Capital subscris nevărsat	400.000 lei
--	---	--	----------------

2. Se înregistrează depunerea aporturilor subscrise, în natură și în numerar.

În această etapă, depunerea aporturilor subscrise de acționari va determina creșterea valorii elementelor de activ corespunzătoare bunurilor primite(A+), precum și reducerea creanței față de acționari (A-).

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **211** Terenuri,Active imobilizate A+ , → Debit
- **512** Conturi curente la bănci,Disponibilități banesti,A+ → Debit
- **456** Decontări cu asociații privind capitalul ,Creanțe A- → Credit

%	=	456 Decontări cu asociații privind capitalul	<u>400.000 lei</u>
211 Terenuri			100.000 lei
512 Conturi curente la bănci			300.000 lei

3. Ca urmare a aportului depus de asociați se înregistrează transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat. Astfel, scade valoarea capitalului subscris nevărsat (C-) și crește valoarea capitalului subscris vărsat (C+).

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **1011** Capital subscris nevărsat,Capitaluri proprii Cp - → Debit
- **1012** Capital subscris vărsat,Capitaluri proprii Cp+ → Credit

Formula contabilă este următoarea:

1011 Capital subscris nevărsat = **1012** Capital subscris vărsat 400.000 lei

Exemplul 2.

Ca urmare a retragerii unor acționari din firmă, AGA aprobă rambursarea către aceștia a contravalorii aportului lor , în valoare de 40.000 lei, în numerar.

1. Se înregistrează datoria către acționar ca urmare a retragerii acestuia. Operația determină diminuarea capitalului social cu valoarea nominală a acțiunilor pe care le-a subscris acționarul respectiv(Cp -), concomitent cu formarea unei datorii către acționari (D+).

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **456** Decontări cu asociații privind capitalul , Datorii , D+ → Credit
- **1012** Capital subscris vărsat, Capitaluri proprii Cp - → Debit

Formula contabilă este următoarea:

1012 Capital subscris vărsat = **456** Decontări cu asociații privind capitalul 40.000 lei

2. Se înregistrează plata către acționari a sumelor reprezentând valoarea aportului retras.

Această tranzacție reprezintă plata unei datorii, ce implică diminuarea disponibilităților bănești, concomitent cu reducerea datoriei către acționar.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **456** Decontări cu asociații privind capitalul , Datorii , D- → Debit
- **512** Conturi curente la bănci, Disponibilități bănești ,A- → Credit

Formula contabilă este următoarea:

456 Decontări cu asociații privind capitalul = **512** Conturi curente la bănci 40.000 lei

Exemplul 3.

Societatea comercială decide majorarea capitalului social cu 100.000 lei, astfel: se emit 100 acțiuni cu valoarea nominală de 1.000 lei/acțiune. Acțiunile sunt vândute la prețul de vânzare de 1.200 lei/acțiune.

1. Se înregistrează subscrierea acțiunilor nou emise cu valoarea de emisiune (1.200lei x 100) > valoarea nominală (1.000 x 100).

Rezultă că valoarea primei de emisiune (diferența între prețul de vânzare și valoarea nominală) este de 100 x 200lei = 20.000 lei. Subscrierea unor acțiuni noi cu primă de emisiune determină creșterea dreptului de creanță asupra acționarilor (A+) și, concomitent, o creștere a capitalului social (Cp+) cu valoarea nominală a acțiunilor și o creștere a primelor de emisiune (Cp+) cu diferența dintre valoarea de emisiune și cea nominală a acțiunilor.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **456** Decontări cu asociații privind capitalul , Creanțe , D-→ Debit
- **1011** Capital subscris nevărsat, Cp + → Credit
- **1041** Prime de emisiune , Cp + → Credit

Formula contabilă este:

456

Decontări cu asociații privind capitalul = 120.000 lei

1011 Capital subscris nevărsat 100.000 lei

1041 Prime de emisiune 20.000 lei

2.Se înregistrează încasarea contravalorii acțiunilor nou emise, de 120.000 lei prin contul la bancă (vezi pentru analiză exemplul 1).

512 Conturi curente la bănci = **456** Decontări cu asociații privind capitalul 120.000 lei

3.Se înregistrează transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat, cu valoarea nominală a acțiunilor emise. (vezi pentru analiză exemplul 1).

1011 Capital subscris nevărsat = **1012** Capital subscris vărsat 100.000 lei

Exemplul 4

Compania decide să utilizeze primele de emisiune existente pentru majorarea capitalului social.

Încorporarea primelor de emisiune în capitalul social generează micșorarea valorii primelor de emisiune (C-) și, concomitent, o creștere a capitalului social (Cp+).

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- după termenul de decontare
 - datorii curente : datorii care se vor achita in cursul unui ciclu de exploatare sau in maxim 12 luni de la data bilanțului
 - datorii pe termen lung: datorii care se vor achita in mai mult de 12 luni de la data bilanțului
- după natura datoriilor

- datorii comerciale - apar din relațiile comerciale ale companiei cu furnizorii săi (prin cumpărarea de bunuri și servicii)-
- datorii salariale - generate de relațiile cu salariații
- datorii fiscale și sociale - toate impozitele și taxele datorate statului
- datorii financiare - din împrumuturile achiziționate de la bănci și alte instituții de credit

Regulile de funcționare a conturilor de datorii sunt:

- au funcție contabilă de datorii
- **se creditează** cu constituirea datoriei față de terțe persoane
- **se debitează** la stingerea datoriei prin plată în numerar, transfer de alte active, prestarea de servicii, înlocuirea acelei obligații cu alta, conversia obligației în capital propriu
- **au sold final creditor** care reprezintă datoriile existente la finalul perioadei contabile

Exemplul 1.

O societate comercială achiziționează de la furnizori rechizite în valoare de 1.250 lei.

Exemplul determină creșterea valorii stocului de materiale consumabile și, simultan se recunoaște o datorie față de furnizor.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **302** Materiale consumabile, crește valoarea stocurilor, A + → Debit
- **401** Furnizori , crește valoarea datoriilor comerciale, D+ → Credit

302	Materiale	=	401 Furnizori	1.250
consumabile				lei

Exemplul 2.

Societatea comercială achită prin bancă datoria comercială față de Romtelecom, 1.000lei.

Exemplul determină scăderea datoriei față de furnizori și, concomitent, scaderea disponibilităților din contul de la bancă.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **512** Conturi curente la bănci , **scade** valoarea stocurilor, A- → Debit
- **401** Furnizori , scade valoarea datoriilor comerciale, D- → Credit

401 Furnizori	=	512 Conturi curente la bănci	1.000
			lei

Exemplul 3.

O societate comerciala primeste de la Distrigaz factura lunara si înregistrează pe baza ei consumul de gaz metan (energie) în valoare de 5.000 lei.

Exemplul determină creșterea datoriei față de furnizori (D+), reflectată în creditul contului **401** Furnizori și, concomitent, se recunosc cheltuielile privind energia (care se înregistrează în debitul contului).

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **605** Cheltuieli privind energia și apa , cresc cheltuielile, C - ➔ Debit

- **401** Furnizori , crește valoarea datoriilor comerciale, D+ ➔ Credit

605 Cheltuieli privind = **401** Furnizori 5.000 lei
energia și apa

Exemplul 3.

La sfârșitul lunii se calculează și înregistrează în baza Statului de plată datoriile totale față de salariați în sumă de 30.000 lei.

Înregistrarea datoriilor față de salariați, reprezentând consumul forței de muncă, generează cheltuieli cu salariile personalului (C-), care se înregistrează în debitul contului **641** Cheltuieli cu salariile personalului și, concomitent, o creștere a datoriei salariale (D+) reflectată în creditul contului **421** Personal – salarii datorate.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **641** Cheltuieli cu salariile personalului, cresc cheltuielile, C - ➔ Debit

- **421** Personal – salarii datorate , crește valoarea datoriilor salariale, D+ ➔ Credit

641 Cheltuieli cu salariile personalului = **421** Personal-salarii datorate 30.000

Exemplul 4.

Se înregistrează reținerile din salarii, astfel: 2.000 lei asigurări sociale, 10.000 lei avans și 4.800 lei impozit pe salarii.

Înregistrarea reținerilor din salarii determină micșorarea datoriilor salariale ale întreprinderii față de personal , și, concomitent: creșterea datoriilor privind asigurări sociale , creșterea datoriilor privind impozitul pe salarii și micșorarea creanței asupra personalului privind avansul acordat.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **421** Personal – salarii datorate , scade valoarea datoriilor salariale, D- ➔ Debit

- **4312** Contribuția personalului la asigurările sociale, cresc datoriile sociale privind asigurarile sociale, D+, ➔ Credit

- **444** Impozitul pe venituri de natura salariilor, cresc datoriile fiscale, D+, → Credit
- **425** Avansuri acordate personalului, scad creantele salariale, A-, → Credit

421 Personal-salarii datorate	=	%	<u>17.800</u> lei
		4312 Contribuția personalului pentru asigurări sociale	2.000 lei
		444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	4.800 lei
		425 Avansuri acordate personalului	10.000 lei

Exemplul 5.

Se achită în numerar, din casierie salariile datorate personalului, în valoare de 12.200 lei (30.000 lei salarii brute - 17.800 lei rețineri din salarii).

Plata salariilor către angajați determină micșorarea numerarului din casieria întreprinderii A-, înregistrată în creditul contului și, concomitent, o scădere a datoriei față de salariați pentru restul de plată datorat după efectuarea reținerilor din salarii (D-), înregistrată în debitul contului.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **531** Casa, scad disponibilitățile banesti, A- → Credit
- **421** Personal-salarii datorate , scad datoriile salariale, D+, → Debit

421 Personal-salarii datorate	=	531 Casa	12.200 lei
--------------------------------------	---	-----------------	------------

Exemplul 6.

În baza Statului de plată societatea înregistrează datoriile sociale astfel: 7.500 lei contribuția la asigurările sociale, 4.500 lei contribuția la asigurările sociale de sănătate și 800 lei contribuția la fondul de șomaj.

Înregistrarea contribuțiilor angajatorului privind asigurările și protecția socială determină recunoașterea cheltuielilor de exploatare și, concomitent, o creștere a datoriile sociale .

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **645** Cheltuieli privind asigurările și protecția socială , cresc cheltuielile de exploatare, (C-) → Debit
- **4311** Contribuția unității la asigurările sociale, cresc datoriile sociale, (D+), → Credit

- **4313** Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate, cresc datoriile sociale, D+, → Credit

- **4371** Contribuția unității la fondul de șomaj, datoriile sociale, (D+), → Credit

645 Cheltuieli privind asigurările și protecția socială = % 12.800 lei

4311 Contribuția unității la asigurările sociale lei 7.500

4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate lei 4.500

4371 Contribuția unității la fondul de șomaj 800 lei

Exemplul 7

Societatea comercială calculează și înregistrează impozitul pe profit datorat bugetului de stat, în sumă de 2.300 lei.

Înregistrarea impozitului pe profit reprezintă o cheltuială a întreprinderii cu impozitul pe profit și, concomitent, o majorare a datoriilor fiscale.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **691** Cheltuieli cu impozitul pe profit, crește valoarea cheltuielilor, C- → Debit

- **441** Impozitul pe profit, cresc datoriile fiscale, D+, → Credit

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit = **441** Impozitul pe profit 2.300 lei

Exemplul 8.

Societatea comercială solicită unei bănci acordarea unui împrumut pe termen lung (24 luni) în valoare de 24.000 lei, rata dobanzii este de 10% anual, plata dobanzii făcându-se lunar. Banca acordă creditul și îl virează în contul curent al societății.

Exemplul generează apariția unei datorii financiare, reprezentată de creditul bancar pe termen lung (D+), reflectată în creditul contului **162** Credite bancare pe termen lung și, concomitent, o creștere a disponibilului din contul de la bancă (A+), care se înregistrează în debitul contului **512** Conturi curente la bănci.

Formula contabilă este:

512 Conturi curente la bănci = **162** Credite bancare pe termen lung 24.000 lei

Exemplul 9.

Societatea comercială înregistrează dobanda la creditul bancar obținut, aferentă primei luni, în valoare de 200 lei. ($24.000 \times 10\%/12$ luni = 200 lei)

Înregistrarea dobanzii reprezintă o cheltuială a întreprinderii (C-), care se reflectată în debitul contului **666** Cheltuieli privind dobanzile, și, concomitent, o majorare a datoriilor financiare (D+), reflectată în creditul contului **1682** Dobanzi la credite bancare pe termen lung.

Formula contabilă este:

666	Cheltuieli	privind	=	1682	Dobanzi la	200
dobanzile				credite bancare	pelei	
				termen lung		

Exemplul 10.

Societatea comercială plătește prima rata a creditului bancar în valoare de 1.000 lei ($24.000 \text{ lei}/24 \text{ luni} = 1.000 \text{ lei/luna}$).

Tranzacția generează scăderea disponibilului din contul curent (A-), reflectată în creditul contului **512** Conturi curente la bănci și, concomitent diminuarea datoriei financiare față de bancă (D-), reflectată în debitul contului **162** Credite bancare pe termen lung.

Formula contabilă este:

162	Credite bancare	=	512	Conturi curente la bănci	1.000
pe termen lung					lei

Exemplul 11.

Societatea comercială plătește din contul curent dobanda aferentă creditului bancar în valoare de 200 lei.

Tranzacția generează scăderea disponibilului din contul curent (A-), reflectată în creditul contului **512** Conturi curente la bănci și, concomitent diminuarea datoriei financiare față de banca (D-), reflectată în debitul contului **1682** Dobanzi la credite bancare pe termen lung.

Formula contabilă este:

1682	Dobanzi la	=	512	Conturi curente la bănci	200 lei
credite bancare	pe				
termen lung					

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit indirect suportat de consumatorul final al bunului/serviciului respectiv. TVA este un impozit încasat/plătit în cascadă de fiecare agent economic care participă la ciclul economic al realizării unui produs sau prestării unui serviciu care intră în sfera de impozitare.

În [România](#) sunt în vigoare 3 cote de TVA: cota standard: 24% și 2 cote reduse: 9% și respectiv 5%.

Din punct de vedere contabil, TVA nu afectează cheltuielile sau veniturile întreprinderilor, astfel este neutră în ceea ce privește rezultatul.

Mecanismul TVA-ului

Atunci cand societatea comercială cumpără bunuri, lucrări sau servicii de la furnizori, înregistrează separat costul bunului achiziționat (valoarea de intrare) de taxa pe valoarea adăugată. TVA înregistrată pe factura aferentă acestei tranzacții de **cumpărare** poartă numele de **TVA deductibilă** și reprezintă o creanță fiscală a societății comerciale care va cere statului la sfârșitul lunii deducerea (rambursarea) TVA suportată la cumpărare.

Atunci cand societatea comercială va vinde produsele finite, marfurile sau va presta servicii unui client, va înregistra separat prețul de vânzare și TVA aferentă lucrărilor sau serviciilor înscrise în documentele fiscale. TVA înscrisa pe factura de **vânzare** poartă denumirea de **TVA colectată** și reprezintă o datorie fiscală, deoarece societatea comercială va colecta TVA de la consumatorul final, urmând să plătească această sumă statului.

Diferența între TVA facturată clienților (TVA colectată) și TVA facturată de furnizori (TVA deductibilă) este decontată de societatea comercială cu Bugetul statului.

Avem două situații:

- în cazul în care TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, atunci societatea comercială înregistrează o datorie fiscală (TVA de plată) care ulterior va fi platită statului.

- în cazul în care TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă societatea comercială înregistrează o creanță fiscală (TVA de recuperat) pe care o poate solicita Statului.

Cu alte cuvinte sensul decontării este dat de suma cea mai mare dintre cele două tipuri de TVA recunoscute în cursul lunii. Exemplul prin care se închid cele două conturi și se evidențiază sensul decontării de efectuat cu bugetul de stat poartă denumirea de **regularizarea TVA**.

Exemplul 12.

Societatea comercială achiziționează de la furnizori materii prime în valoare de 10.000 lei, TVA 24%.

Exemplul de cumpărare de materii prime determină creșterea valorii stocului de materii prime (A+), înregistrată în debitul contului **301** Materii prime, constituirea creanței fiscale (A+), reflectată în debitul contului **4426** TVA deductibilă și, concomitent, o creștere a datoriei comerciale (D+), care se înregistrează în creditul contului **401** Furnizori.

Formula contabilă este:

%	=	401 Furnizori	<u>12.400 lei</u>
301 Materii prime			10.000 lei
4426 TVA deductibilă			2.400 lei

Exemplul 13.

Societatea comercială înregistrează factura de telefon de la Vodafone în valoare de 1.000 lei, TVA 24%.

Exemplul determină o creșterea datoriilor comerciale față de furnizori (D+), reflectată în creditul contului **401** Furnizori și, concomitent, se recunosc cheltuielile privind energia (C-), care se înregistrează în debitul contului **626** Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii, și creanța fiscală (A+), care se înregistrează în debitul contului **4426** TVA deductibilă.

Formula contabilă este:

%	=	401 Furnizori	<u>1.240 lei</u>
626 Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii			1.000 lei
4426 TVA deductibilă			240 lei

Exemplul 14.

Societatea comercială vinde clienților produse finite în valoare de 20.000 lei, TVA 24%.

Exemplul de vânzare determină o recunoaștere a veniturilor din vânzarea de mărfuri (C+), care se înregistrează în creditul contului **701** Venituri din vânzarea produselor finite, constituirea datoriei fiscale (D+) înregistrată în creditul contului **4427** TVA colectată și, concomitent, se înregistrează creșterea creanței întreprinderii asupra clienților (A+), reflectată în debitul contului **411** Clienți.

Formula contabilă este:

411 Clienți	%		<u>24.800 lei</u>
	701 Venituri din vânzarea produselor finite		20.000 lei
	4427 TVA colectată		4.800 lei

Exemplul 15.

La sfarsitul lunii societatea comercială trebuie să regularizeze TVA-ul. Astfel *TVA colectată* este de 4.800 lei, iar *TVA deductibilă* este de 2.640 lei.

TVA deductibilă este mai mică decât TVA colectată, ca urmare societatea comercială va înregistra o obligație fiscală pentru diferența de 2.160 lei (TVA de plată). Astfel, în urma tranzacției de regularizare a TVA, se înregistrează o reducere a TVA deductibilă (A -) înregistrată

in creditul contului **4426** TVA deductibilă , si o reducere a TVA colectata D- care se va înregistra în debitul contului **4427** TVA colectată precum și o creștere a datoriei fiscale privind TVA (D+, Credit) în contul **4423** TVA de plată.

Formula contabila este:

$$\begin{array}{rclcl}
 \mathbf{4427} \text{ TVA colectată} & = & \% & & 4.800 \text{ lei} \\
 & & \mathbf{4426} \text{ TVA deductibilă} & & 2.640 \text{ lei} \\
 & & \mathbf{4423} \text{ TVA de plată} & & 2.160 \text{ lei}
 \end{array}$$

Dacă deschidem cele două conturi de TVA deductibilă și colectată si inregistram aceste tranzactii constatam ca in urma regularizarii de la sfârșitul lunii ambele au sold zero, diferența reprezentand o obligatie fiscala fiind transferată contul 4423 TVA de plată.

D TVA deductibilă C		D TVA colectată C	
2.400			
240	2.640	2.640	4.800
RD	RC		
2.640	2.640	2.160	
TSD	TSC		
2.640	2.640		
D TVA de plată C			
	2.160		
RD 0	RC	RD 4.800	RC 4.800
TSD 0	2.160	TSD	TSC
SFC	TSC	4.800	4.800
2.160	2.160		

Conturi de venituri înregistrate în avans

Veniturile înregistrate în avans sunt elemente care apar ca urmare a aplicării conceptului contabilității de angajamente. Potrivit acestuia, cheltuielile și veniturile trebuie recunoscute în perioada contabilă la care se referă, indiferent de momentul la care se realizează plata/încasarea lor. Ca urmare, este vorba despre recunoașterea unor

datorii pentru faptul că au fost încasate sume de bani în prezent, pentru servicii pe care le va presta compania în viitor.

Este cazul veniturilor din chirii, abonamente, asigurări, la care practica cere ca încasarea să se facă în avans. În esență, ele reprezintă niște datorii ale companiei față de terți, pentru că a primit acum o sumă de bani și încă nu a prestat nimic pentru banii primiți.

Exemplul 16

În luna noiembrie compania încasează, pentru sediul închiriat unei alte companii, chiria pe luna noiembrie și decembrie, în sumă totală de 800lei.

1.**Noiembrie:** încasarea chiriei pe cele două luni
Tranzacția generează creșterea lichidităților, A+, debit contul **512** Conturi la bănci, recunoașterea venitului din chirii pe luna noiembrie, Cp+, credit contul **706** Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii, și recunoașterea veniturilor din chirii pe luna decembrie, D+, credit contul **472** Venituri înregistrate în avans.

800lei	512 Conturi curente la	472 Venituri înregistrate în	400 lei
bănci		avans	400lei
		706 Venituri din	
		redevențe, locații de	
		gestiune și chirii	

2.**Decembrie:** recunoașterea veniturile cu chiria pe luna în curs
Tranzacția generează transformarea venitului în avans în venit curent cu chiria. Scade valoarea veniturilor în avans, D-, și crește valoarea veniturilor curente cu chiria Cp+.

4.010lei	472 Venituri	=	706 Venituri	din	4.010
înregistrate în avans			redevențe, locații de		lei
			gestiune și chirii		

Constatăm că fără să fie un flux monetar în luna decembrie, va trebui să recunoaștem totuși și în această lună venitul din chirii (principiul conceptului contabilității de angajamente), adică fiecare lună are propriul venit, indiferent de momentul când acesta a fost încasat.

4.4 Reguli de funcționare a conturilor de cheltuieli, venituri, rezultat

Din exemplele prezentate anterior am constatat că anumite tranzacții generează, pe lângă elemente de active, capitaluri și datorii,

și elemente de *venituri* și *cheltuieli*. Definiția acestor elemente a fost prezentată anterior, în **Unitatea de învățare nr. 1**. Vom reveni acum asupra acestora, dar dintr-o altă perspectivă, și anume prin prisma exemplificării lor pe tipurile de activități specifice întreprinderii: *exploatare, financiare și extraordinar*

DE REȚINUT:

O **cheltuială** poate fi determinată :

- de *diminuarea unui activ*,
sau
- de *apariția unei noi datorii*.

dar,

- nu orice diminuare de activ implică recunoașterea simultană a unei cheltuieli
- nu orice majorare a datoriilor generează în mod automat o cheltuială.

Pentru a reflecta cheltuielile în contabilitate sunt utilizate conturile sintetice din **Clasa 6 Cheltuieli**.

Funcția contabilă a conturilor de cheltuieli este explicată prin impactul asupra capitalurilor proprii, anume asupra elementului de rezultat. Astfel, apariția unei cheltuieli este reflectată în contabilitate ca o diminuare de capitaluri proprii (Cp-), de diminuare a rezultatului exercițiului – element de capitalurilor proprii.

- **Se debitează** cu valoarea recunoscută în contabilitate ca urmare a diminuării unui activ sau apariției unei datorii.
- **Se creditează** cu valoarea totală a cheltuielilor transferate în contul de profit și pierdere, la sfârșitul fiecărei perioade (luni), în vederea determinării rezultatului exercițiului.
- La sfârșitul lunii, conturile de cheltuieli ***nu prezintă sold*** (pentru că se transferă în Contul de Profit și Pierdere)

Așa cum am arătat anterior există tranzacții care determină diminuarea unui activ concomitent cu apariția unei cheltuieli: micșorarea unui stoc prin consum sau vânzare, amortizarea unui activ fix, diferențele negative de curs valutar (în cazul tranzacțiilor în valută cu parteneri străini), distrugerea unui activ ca urmare a unei calamități naturale.

Exemplul 1.

Ca urmare a unui cutremur, depozitul unei societăți comerciale este dărâmat, iar stocurile de mărfuri sunt distruse, valoarea lor fiind de 1.010 lei.

Tranzacția generează o diminuare a stocului de mărfuri (A-), înregistrată în creditul contului **371** Mărfuri și recunoașterea unei cheltuieli extraordinare (Cp-) în debitul contului **671** Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare.

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **371** Mărfuri, A- → Credit
- **671** Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare Cp- → Debit

Formula contabilă este:

671 Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare = **371** Mărfuri 1.010 lei

Recunoașterea unei cheltuieli simultan cu constituirea unei datorii poate fi exemplificată astfel: primirea facturii de la furnizorii de servicii (utilități, servicii de transport, de marketing, de publicitate, de consultanță, de reparații, etc.), înregistrarea datoriilor față de salariați, înregistrarea datoriilor față de stat (impozite, taxe, contribuții), înregistrarea datoriilor față de bănci pentru dobânda datorată, etc.

Exemplul 2.

O societate comercială produce și vinde mașini de spălat, acordând o perioadă de garanție de 2 ani. Pe baza practici anterioare, reparațiile la mașinile de spălat vândute într-un an sunt în sumă de 2.000 lei.

Tranzacția generează o datorie probabilă datorată de obligația de a repara mașinile de spălat cu defecte în perioada de garanție (D+) și, concomitent, se recunosc cheltuielile de exploatare corespunzătoare (Cp-).

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **1512** Provizioane pt garanții acordate clienților , D+ → Credit
- **6812** Cheltuieli de exploatare privind provizioanele, Cp- → Debit

Formula contabilă este:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = **1512** Provizioane pentru garanții acordate clienților 2.000 lei

Exemplul 3.

Societatea ALFA înregistrează dobânda de 10% anual, aferentă unui credit bancar de 12.000 lei, contractat la 1 decembrie 2010, pe o

perioada de 4 ani. Dobânda aferentă lunii decembrie 2010: 12.000 lei x 10% x 1 lună/12 luni = 100 lei.

Tranzacția determină apariția unei datorii față de bancă, reprezentată de dobânda aferentă creditului pe luna decembrie 2010(D+) și recunoașterea unei cheltuieli financiare (Cp -).

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **1682** Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung , D+
→ Credit
- **666** Cheltuieli cu dobânzile , Cp- → Debit

Formula contabilă este:

666 Cheltuieli cu dobânzile = **1682** Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung 100 lei

DE REȚINUT:

- Un **venit** poate fi determinată :
 - *de apariția unui activ,*
 - sau
 - *de scăderea unei datorii.*

dar, raționamentul invers nu este valabil, adică nu orice apariție a unui activ implică recunoașterea simultană a unui venit, după cum nici orice diminuare a unei datorii nu generează în mod automat apariția unui venit.

Veniturile sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice din **Clasa 7 Venituri**.

Funcția contabilă a conturilor de venituri este explicată prin impactul asupra conturilor de capitaluri proprii, prin elementul de rezultat. Astfel, apariția unui venit este reflectată în contabilitate ca o majorare de capitaluri proprii (Cp+), prin creșterea rezultatului exercițiului, ca element al capitalurilor proprii.

- **Se creditează** cu valoarea recunoscută în contabilitate ca urmare a creșterii unui activ; sau diminuării unei datorii.
- **Se debitează** cu valoarea totală a veniturilor transferate în contul de profit și pierdere, la sfârșitul fiecărei perioade (luni), în vederea determinării rezultatului exercițiului.
- La sfârșitul lunii, conturile de venituri **nu prezintă sold** (pentru că se transferă în Contul de Profit și Pierdere)

Așa cum am arătat anterior există tranzacții care determină majorarea unui activ concomitent cu apariția unui venit: vânzarea unor bunuri și prestarea de servicii (apariția unei creanțe sau o unor

lichidități), obținerea de active din producție proprie, recunoașterea dobânzii cuvenite pentru disponibilitățile păstrate în cont bancar, despăgubirile primite de la firmele de asigurări în cazul unor calamități naturale.

Exemplul 4.

La sfârșitul lunii decembrie banca virează în contul companiei dobânda pentru soldul lichidităților păstrate în cont bancar, în valoare de 110 lei.

Operația determină o creștere a disponibilităților bancare (A+) și, simultan, creșterea veniturilor din dobânzi (Cp+) .

Forma sintetică a analizei contabile este prezentată în continuare.

- **5121** Conturi curente la bănci , A+ → Debit
- **766** Venituri din dobânzi , Cp+ → Credit

Formula contabilă este:

5121 Conturi la bănci în lei	=	766 Venituri din dobânzi	110 lei
-------------------------------------	---	---------------------------------	------------

Recunoașterea unui venit simultan cu scăderea unei datorii poate fi exemplificată prin transferarea unui venit înregistrat în avans în venit curent (ca urmare a aplicării conceptului contabilității de angajamente).

Exemplul 5.

În luna noiembrie societatea încasează, pentru o clădire închiriată unui partener, chiria pe luna noiembrie și decembrie, în sumă totală de 8.020 lei.

1. Noiembrie: încasarea chiriei pe cele două luni

Tranzacția generează creșterea lichidităților, A+, debit contul **512** Conturi la bănci, recunoașterea venitului din chirii pe luna noiembrie, Cp+, credit contul **706** Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii, și recunoașterea veniturilor din chirii pe luna decembrie, D+, credit contul **472** Venituri înregistrate în avans.

8.020 lei	512 Conturi curente	472 Venituri înregistrate în	4.010
la bănci		avans	lei
		706 Venituri	4.010 lei
		redevențe, locații de	
		gestiune și chirii	

2. *Decembrie*: recunoașterea veniturile cu chiria pe luna în curs
Tranzacția generează transformarea venitului în avans în venit curent cu chiria. Scade valoarea veniturilor în avans, D-, și crește valoarea veniturilor curente cu chiria Cp+.

4.010lei	472	Venituri	=	706	Venituri	din	4.010
înregistrate în avans					redevențe, locații de gestiune și chirii		lei

Constatăm că fără să fie un flux monetar în luna decembrie, va trebui să recunoaștem totuși și în această lună venitul din chirii (principiul conceptului contabilității de angajamente), adică fiecare lună are propriul venit, indiferent de momentul când acesta a fost încasat.

Rezultatul exercițiului

Determinarea rezultatului exercițiului este o procedură finală necesară întocmirii Contului de profit și pierdere și implicit a Bilanțului, care presupune parcurgerea următoarelor etape:

✓ *Determinarea rezultatului contabil* care se obține ca diferență între venituri și cheltuieli. Acestea au fost înregistrate în cursul lunii în conturi distincte de venituri și cheltuieli (așa cum am exemplificat mai sus), iar la sfârșitul lunii acestea se închid și își transferă soldurile în contul 121 Contul de profit și pierdere. Soldul acestui cont va arăta rezultatul exercițiului, care poate fi fie sold creditor (profit), fie sold debitor (pierdere).

✓ *Determinarea rezultatului fiscal* care reprezintă o corecție a rezultatului contabil, în sensul identificării anumitor elemente de cheltuieli considerate nedeductibile(ex. cheltuieli cu amenzile, cu penalitățile, etc.) și a unor elemente de venituri neimpozabile (ex. venituri din dividende).

$$\text{Rezultatul fiscal} = \text{Rezultatul contabil} + \frac{\text{Cheltuieli nedeductibile}}{e} - \frac{\text{Venituri neimpozabile}}{le}$$

După ce a fost stabilit rezultatul fiscal , acesta se impozitează cu cota de 16%.

Impozitul pe profit se calculează lunar, cumulat de la începutul anului, dar se achită trimestrial.

✓ *Determinarea rezultatului net al exercițiului* (denumit și rezultat contabil net), prin scăderea din rezultatul contabil a cheltuielii cu impozitul pe profit

$$\text{Rezultatul net al exercițiului} = \text{Rezultatul contabil} - \text{Cheltuiala cu impozitul pe profit}$$

Exemplul 6

Preluând datele de mai sus (din conturile de venituri și cheltuieli utilizate în paragraful specific Conturilor de cheltuieli, venituri, rezultat) vom proceda la determinarea rezultatului exercițiului.

1. Închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri.

Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 Profit și pierdere	=	%	<u>3.110 lei</u>
		671 Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare	1.010 lei
		6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	2.000 lei
		666 Cheltuieli privind dobânzile	100 lei

Închiderea conturilor de venituri:

%	=	121 Profit și pierdere	<u>8.120 lei</u>
766 Venituri din dobânzi			100 lei
706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii			8020 lei

2. Determinarea rezultatului contabil

În acest moment, Contul de profit și pierdere conține în DEBIT cheltuieli de 3.110lei și în CREDIT venituri de 8.120lei. Soldul contului este CREDITOR, în sumă de 5.010lei, care reprezintă rezultatul contabil sub forma de profit.

$$\begin{aligned} \text{Rezultat contabil} &= 8.120 \text{ lei} - 3.110 \text{ lei} = 5.010 \text{ lei} \\ + \text{ Cheltuieli nedeductibile:} & \\ \quad \bullet \text{ cheltuieli cu provizioanele} & \\ \quad \quad \text{considerate nedeductibile} & \quad 2.000 \text{ lei} \\ & \quad \quad \text{-----} \\ = \text{ Rezultat fiscal} & \quad 7.010 \text{ lei} \end{aligned}$$

Rezultatul net contabil se determină astfel:

$$\text{Cheltuiala cu impozitul pe profit} = 16 \% \times 7010 \text{ lei} = 1121,6 \text{ lei}$$

Înregistrarea cheltuielii cu impozitul pre profit:

121 Profit și pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	1121,6 lei
-------------------------------	---	--	------------

Rezultatul net al exercițiului = 7.010 lei - 1121,6 lei = 5888,4 lei - aceasta este suma care figurează în bilanț în categoria capitalurilor proprii.